



**A PERCEÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA QUANTO AO ENSINO DE
AUDITORIA CONTÁBIL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS DO BRASIL**

AMILTON PAULINO SILVA

Brasília, 2008

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

Reitor *Pro Tempore* :

Prof. Dr. Roberto Armando Ramos de Aguiar

Vice-Reitor *Pro Tempore*:

Prof. Dr. José Carlos Balthazar

Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação:

Prof. Dr. Marco Amado

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da
Informação e Documentação (FACE):**

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA):

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

**Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN:**

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

**Coordenador-Adjunto do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN:**

Prof. PhD. Otávio Ribeiro de Medeiros

AMILTON PAULINO SILVA

**A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA QUANTO AO ENSINO DE
AUDITORIA CONTÁBIL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS DO BRASIL**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Linha de Pesquisa: Impactos da contabilidade para a sociedade

Grupo de Pesquisa: Aprendizagem em Contabilidade

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

BRASÍLIA-DF, 2008

SILVA, Amilton Paulino

A Percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil/Amilton Paulino Silva, Brasília: UnB/UFPB/UFRN, 2008.

102 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

1. Educação Contábil. 2. Currículo. 3. Disciplina Auditoria.
2. Título

TERMO DE APROVAÇÃO

Amilton Paulino Silva

A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA QUANTO AO ENSINO DE AUDITORIA CONTÁBIL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, e UFRN, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama
Presidente da Banca
(UnB, UFPB e UFRN)

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
Membro Examinador Interno
(UnB, UFPB e UFRN)

Prof. Dr. Bernardo Kipnis
Membro Examinador Externo
(Universidade de Brasília)

Brasília - DF
2008

A Pietra, minha neta,
que trouxe alegria e felicidades nas vidas de todos da família.

AGRADECIMENTOS

A Deus que, de forma gloriosa, esteve presente (e nunca deixou de estar) nessa longa caminhada de minha vida e em mais uma etapa que estou terminando.

Ao professor Dr. Jorge Katsumi Niyama, exemplo de contador, de doutrinador, de cientista da Contabilidade, exemplo de pensador, pessoa a quem devo o eterno agradecimento pela oportunidade de desenvolver os estudos de pós-graduação e pelo apoio neste trabalho, encontrando, ainda, entre tantos afazeres, o precioso tempo para orientação, muito obrigado professor;

Aos professores Doutores César Augusto Tibúrcio Silva e Paulo Roberto Barbosa Lustosa, pelos conhecimentos adquiridos, ampliando meus horizontes para oportunidades e novas experiências que me engrandecem a cada dia.

Aos colegas de turma, que de maneira especial estavam prontos para ajudar nas dificuldades que tivemos durante o curso, principalmente, aos amigos Rosane Maria Pio da Silva, Lorena Paredes, Rafael Koifman, Edmilson Soares e Bruno Vinicius, parceiros de todas as horas.

Aos Amigos, Rodrigo e Andréa, um exemplo de simplicidade, dedicação e amizade sincera.

Ao Centro Universitário UNIEURO, na pessoa do Reitor Prof. Luiz Roberto Liza Curi, pela oportunidade e apoio durante o desenvolvimento do trabalho.

A todos meus familiares Meire, Wini, Ingrid e Júnior que compreenderam e superaram as ausências ao longo destes dois anos, aos funcionários do programa que oportunizaram as condições físicas e materiais para ocorrências das aulas e ao Conselho Federal de Contabilidade.

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil, por meio de levantamento de dados visando, conhecer os métodos e meios de ensino utilizados na disciplina, bem como avaliar o estágio atual quanto a sua adoção quer como disciplina específica ou como parte integrante de outra disciplina, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas IES do Brasil; bem como conhecer as características dos programas e docentes quanto à sua aplicação nos cursos de graduação e nas IES do Brasil. Para a execução deste propósito foram consultados os coordenadores, professores e auditores por meio de questionários enviados por correio eletrônico. Nos questionários procurou-se investigar sobre a carga horária, exigência ou não de pré-requisitos, distribuição do conteúdo programático, qualificação do corpo docente, a bibliografia adotada, a metodologia de ensino aplicada. Da população de 957 cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Brasil, obteve-se 165 de respostas, o que representa 17,24% do universo pesquisado; da pesquisa junto aos auditores obteve-se respostas de 265 questionários o que representa 14,65% do universo pesquisado. A pesquisa revelou também que existem divergências em pontos significantes como, por exemplo, distribuição do conteúdo da disciplina, exigência de pré-requisito e experiência profissional do docente para o futuro profissional de auditoria entre o que é aplicado na prática e o que é exigido pelo mercado de trabalho.

Palavras-chave: Currículo. Educação Contábil. Ciências Contábeis. Disciplina auditoria.

ABSTRACT

The present work makes an analysis of the accounting auditor insight on teaching accounting auditor courses as science degree in Brazil through lifting of evidence to, know the methods and means of teaching used to discipline, and assess the present stage in its adoption or as specific discipline or as part of another subject, in the Brazilian Institutes of Bachelor of Science Accounting, and knowing the characteristics of programs and teachers about its application in Brazilian Institutes of Bachelor of Science Accounting. To implement this regard were consulted the coordinators, teachers and auditors through questionnaires sent by electronic mail. In the questionnaires sought to investigate on working hours, requirement or not the pre-requisites, distribution of programs content, universities qualifications, literature adopted, methodology of teaching applied. The population of 957 courses of Brazilian Institutes of Bachelor of Science Accounting, received answers to 165, which represents 17,24% of the universe searched, the search with the auditors returned to the responses of 265 questionnaires which represents 14,65% of searchable totally amount. A research also revealed that there are significant differences in points such as distribution content, the pre-requisite requirement, professor's experience looking forward audit between what is applied in practice and what is required by the labor market.

Keywords: Résumé. Accounting Education. Accounting Sciences. Accountant Issues.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIA	<i>American Institute of Accountants</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Ciências Contábeis
CFE	Conselho Federal de Educação
CPA	<i>Certified of Public Accountants</i>
CVM	<i>Comissão de Valores Mobiliários</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IEG	<i>International Education Guideline</i>
IES	Instituições de Educação Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
ISAR	<i>International Standards of Accounting and Reporting</i>
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MEC	Ministério da Educação e Cultura
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	<i>United Nations Organization</i>
SEC	<i>Security Exchange Commission</i>
SESU	Secretária de Educação Superior do MEC
UNCTAD	<i>United Nations Conference on Trade and Development</i>

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Elementos Comparativos.....	20
Quadro 2. Blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999).....	34
Quadro 3: Evolução da Auditoria.....	40
Quadro 4: Resumo da análise a partir dos testes estatísticos realizados	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Análise de Correlação.....	60
Tabela 2: Semestre em que disciplina é ministrada.....	61
Tabela 3: Pré-requisito para a disciplina	61
Tabela 4: Disciplina de pré-requisito.....	62
Tabela 5: Carga Horária	63
Tabela 6: Distribuição do Conteúdo.....	63
Tabela 7: Formação Acadêmica dos Docentes.....	64
Tabela 8: Experiência Profissional do Docente.....	65
Tabela 9: Regime de Contratação do Docente	66
Tabela 10: Frequência de respostas ao tipo de metodologia de aprendizado.....	66
Tabela 11: Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático)	67
Tabela 12: <i>Tests of Equality of Group Means</i>	68
Tabela 13: <i>Test Results</i>	69
Tabela 14: <i>Eigenvalues</i>	70
Tabela 15: <i>Wilks' Lambda</i>	70
Tabela 16: <i>Structure Matrix</i>	71
Tabela 17: <i>Canonical Discriminant Function Coefficients</i>	72
Tabela 18: <i>Functions at Group Centroids</i>	73
Tabela 19: <i>Classification Function Coefficients</i>	73
Tabela 20: <i>Classification Results(b,c,d)</i>	74

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	8
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE TABELAS	10
1 INTRODUÇÃO	13
<i>1.1 Problema da pesquisa</i>	<i>14</i>
<i>1.2 Objetivos da pesquisa</i>	<i>17</i>
<i>1.2.1 Objetivo geral</i>	<i>17</i>
<i>1.2.2 Objetivos específicos</i>	<i>17</i>
<i>1.3 Justificativa e relevância da pesquisa</i>	<i>18</i>
<i>1.4 Originalidade</i>	<i>19</i>
<i>1.5 Estrutura do trabalho</i>	<i>20</i>
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
<i>2.1 Início e desenvolvimento do ensino da disciplina auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis</i>	<i>22</i>
<i>2.2 Diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis</i>	<i>24</i>
<i>2.3 Diretrizes do IFAC</i>	<i>29</i>
<i>2.4 Curriculum Global Segundo ISAR/UNCTAD/ONU</i>	<i>33</i>
<i>2.5 Competências x habilidades no ensino da contabilidade</i>	<i>35</i>
<i>2.6 Origem e evolução da auditoria</i>	<i>39</i>
<i>2.6.1 Evolução histórica da auditoria</i>	<i>39</i>
<i>2.6.2 Tipos de auditoria (a externa e a interna)</i>	<i>41</i>
<i>2.6.3 Auditoria externa no Brasil</i>	<i>42</i>
3 METODOLOGIA	44
<i>3.1 Procedimentos metodológicos</i>	<i>45</i>
<i>3.2 Questionários da pesquisa</i>	<i>45</i>
<i>3.3 População</i>	<i>45</i>
<i>3.3.1 Freqüência</i>	<i>46</i>
<i>3.3.2 Teste de Qui-quadrado</i>	<i>47</i>
<i>3.3.3 Teste de Mann-Whitney</i>	<i>49</i>
<i>3.3.4 Teste de Kolmogorov-Smirnov</i>	<i>49</i>
<i>3.3.5 Análise de Correlação</i>	<i>51</i>
<i>3.3.6 Análise Discriminante</i>	<i>51</i>
4 RESULTADO DA PESQUISA	54
<i>4.1 Análise Descritiva dos Dados</i>	<i>54</i>
<i>4.1.1 Sobre a Disciplina Auditoria</i>	<i>54</i>

<i>4.1.2 Sobre o Corpo Docente</i>	55
<i>4.1.3 Sobre a Bibliografia Adotada</i>	56
<i>4.1.4 Quanto a Metodologia de Ensino</i>	57
<i>4.1.5 Sobre a Metodologia de Ensino (Teórico x Prático)</i>	58
<i>4.2 Análise Quantitativa dos Dados</i>	59
<i>4.2.1 Análise dos Testes de Qui-Quadrado, Mann-Whitney e Kolmogorov-Smirnov</i>	60
<i>4.2.2 Análise Discriminante</i>	67
<i>4.2.3 Resumo da análise</i>	75
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
<i>5.1 Impactos esperados e recomendações para estudos futuros</i>	79
REFERÊNCIAS	81
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	85
APÊNDICES	86

1.INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos e a economia globalizada sugerem melhorias na qualificação contábil, as quais dizem respeito à habilidade e aos perfis adequados às exigências do mercado atual. Neste sentido, o papel das instituições de ensino superior (IES) é significativo para detecção dos aspectos inerentes à necessidade de contínuo aprimoramento teórico e prático do contador.

A instituição de ensino superior (IES) é uma das organizações que devem preparar os profissionais do futuro. Por isso, precisam estar atentas às transformações, que ocorrem no ambiente em que está inserida, e adequar-se às exigências do mercado de trabalho, desenvolvendo o projeto político-pedagógico compatível com o perfil profissiográfico.

As instituições de ensino superior buscam desenvolver os currículos dos programas de Ciências Contábeis para fortalecer a formação acadêmica dos futuros profissionais, visando maior sucesso na carreira. Essas Mudanças podem ser incrementadas com a inserção do uso da tecnologia disponível, para o mercado de trabalho, com a utilização de recursos informatizados, dotados de sistemas contábeis para as diversas especificidades da contabilidade, com a atualização curricular, com a flexibilização do projeto pedagógico proporcional às características regionais, com a melhoria na qualificação dos docentes etc., entre outras.

Assim, os cursos de Ciências Contábeis têm por objetivo formar o profissional contábil capaz de interagir como um agente de mudanças, adequado às necessidades do mercado atual e em contínua evolução. Portanto, são de suma importância que currículos e programas bem definidos, para a prática contábil, associados ao embasamento teórico, a bibliografia atualizada, a professores qualificados, a atividades extracurriculares, entre outras estratégias necessárias para o bom desempenho das atividades do ensino contábil.

Conforme Boarin (2003), as tendências da formação em Ciências Contábeis, no Brasil, devem estar centradas na preparação de um profissional com competência fundamentada em um conteúdo curricular que contenha conhecimentos gerais de contabilidade e de áreas afins; e que, acima de tudo, estimule atitudes práticas direcionadas à consciência ética, complementadas com habilidades de comunicação, administração de conflitos e relacionamento humano.

Outro aspecto a ser considerado é a formação acadêmica dos docentes que atuam no ensino do curso de graduação em Ciências Contábeis, ressaltando-se as principais disciplinas voltadas para a atuação da prática profissional bem como para a formação de auditores.

Na última década, observou-se o crescimento do sistema brasileiro de educação superior, caracterizado, principalmente, pela crescente oferta de ensino superior particular. Segundo dados do INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), o número de instituições de ensino superior (IES) saltou de 1.097, no ano de 1999, para 2.270 instituições, no ano de 2006, das quais 2.022 são do setor privado. Em pouco mais de sete anos, esses dados representam um crescimento de mais de 100% no número de instituições de ensino instaladas no Brasil, o que, conseqüentemente, gera o aumento da competição entre essas entidades e a busca por planos estratégicos, que sirvam de ferramentas para a manutenção das escolas no mercado. O Censo da Educação Superior 2004 mostra que, das 2,3 milhões de vagas oferecidas nas faculdades e universidades, 1,01 milhão (43,9%) não são ocupadas. Desse total, 49,5% são vagas oferecidas por instituições de ensino particular.

No quesito número de vagas oferecidas e ingressos por vestibular ou outros processos seletivos, o INEP revela que, em programas e cursos do ano de 2006, o curso de Ciências Contábeis apresentava 101.367 vagas oferecidas, das quais apenas 56.867 foram preenchidas, representando 43,9% das vagas ficaram ociosas.

Deve-se ressaltar que houve um crescimento significativo de cursos de Ciências Contábeis e que, segundo pesquisa realizada por Ricardino Filho (2002), a qualificação acadêmica dos docentes não cresceu na mesma proporção. O autor identificou que 29% dos docentes que atuam no ensino de contabilidade das instituições de ensino superior do Brasil possuem o título de mestre em Contabilidade. No entanto este número ainda está aquém das necessidades, podendo refletir no ensino da contabilidade bem como nas estratégias de ensino adotadas, tendo-se em vista que o baixo número de profissionais qualificados também reflete na produção científica, dificultando, conseqüentemente, a transformação dos conhecimentos em novos métodos e técnicas que contribuam com a melhoria de ensino.

1.1 Problema da pesquisa

A expansão significativa na oferta dos cursos de nível superior no Brasil, a implantação de novas sistemáticas de avaliação desses cursos e a demanda das organizações,

por profissionais habilitados a operacionalizar instrumentos de gestão cada vez mais sofisticados, exigem, dos bacharéis em Ciências Contábeis, o desenvolvimento de novas habilidades e competências. Essas exigências advêm do fato de que eles irão desempenhar, no futuro, um papel de profissionais responsáveis pela elaboração de informações que irá subsidiar os principais grupos de agentes econômicos, governos, empresas e investidores, sem se falar na importância do papel da auditoria, que vem, posteriormente, corroborar a veracidade dessas informações.

Desse contexto, extrai-se a percepção de que as instituições responsáveis pela formação desses futuros contadores e auditores e, principalmente, seus currículos sejam alvo de criteriosa análise, em especial, no que se refere a sua atualização frente às crescentes exigências do mercado, em franco processo de globalização.

Na tentativa de promover o fortalecimento da profissão contábil, frente ao processo de globalização, o *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)*, organismo criado em 1976, subordinado à Conferência das Nações Unidas, para o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), tem o objetivo, entre outros, de promover estudos e debates referentes à contabilidade, à formação profissional e à divulgação de informações.

Na sua décima sexta reunião, em 17 de fevereiro de 1999, o ISAR elaborou dois documentos: um denominado *Directiva para la Elaboración de un Programa Mundial de Estudios de Contabilidad Y Otras Normas Y Requisitos de Cualificación (TD/B/COM.2/ISAR/5)* que, entre outros pontos, ressaltou a importância de se elaborar um currículo mundial de estudos de contabilidade que servisse de referência e permitisse reduzir o tempo e o custo de negociação de acordos de reconhecimento mútuo, e de se criar um sistema internacional de certificação, a exemplo do *Certified of Public Accountants (CPA)* dos Estados Unidos da América.

Segundo o próprio documento, os principais componentes desse sistema de certificação seriam (ISAR, 1999, p.4):

- a) conhecimentos e atitudes gerais;
- b) programa de estudos detalhado para a formação profissional (técnica);
- c) exames profissionais;
- d) experiência prática;
- e) formação profissional contínua; e
- f) um sistema de certificação.

O outro documento, denominado *Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants (TD/B/COM.2/ISAR/6)*, atende ao item b do sistema de certificação

proposto anteriormente. Este item detalha um programa de estudos de conhecimentos gerais, sobre contabilidade e auditoria que serviria de referência para qualificação dos bacharéis em Ciências Contábeis, no que se refere aos conteúdos que deveriam ser de conhecimento dos contadores que pretendam atuar dentro e fora dos seus respectivos países, atendendo aos padrões internacionais na prestação de serviços.

Os esforços para o aperfeiçoamento do TD 6 vieram quatro anos depois, na vigésima primeira reunião do ISAR, em 29 de setembro de 2003, com a elaboração do *Revised Model Accounting Curriculum* (TD/B/COM.2/ISAR/21), fruto das observações voltadas às restrições e deficiências de aplicação prática do primeiro modelo, resguardando-se, no entanto, as diretrizes fundamentais ressaltadas no TD 5 e no TD 6.

A publicação dos documentos elaborados pelo ISAR tem desdobramentos práticos bem definidos, se discutidos sob a ótica de desenvolvimento de um mercado internacional de prestação de serviços contábeis e de auditoria. De fato, a elaboração dos documentos é uma consequência do avanço nas discussões da Organização Mundial do Comércio (OMC), relativamente à prestação de serviços contábeis e de auditoria que não indicavam claramente as diretrizes para concessão de licenças e de qualificação dos profissionais envolvidos.

Vergara (2003, p.21) afirma que o problema é uma questão não-resolvida, ou seja, algo para o qual se vai buscar uma resposta via pesquisa. Uma questão não-resolvida pode estar relacionada com alguma lacuna epistemológica ou metodológica percebida, com alguma dúvida quanto à sustentação de uma afirmação geralmente aceita, com alguma necessidade de pôr à prova uma suposição, com interesses práticos, com a vontade de compreender e de explicar uma situação do cotidiano ou outras situações.

Para Peleias (2003, p.16) o problema é uma questão a responder que orienta a realização do trabalho formulado como pergunta.

Nesta perspectiva, a presente pesquisa está relacionada com os interesses práticos e com a vontade de compreender e explicar situações do cotidiano, sobre o ensino da disciplina Auditoria Contábil, ministrada nos cursos de Ciências Contábeis das instituições de ensino superior do Brasil. Para tanto, tem-se a seguinte questão norteadora da pesquisa:

Qual a percepção acerca do ensino da disciplina Auditoria Contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil na visão das Instituições de Ensino Superior (IES) e dos Auditores Independentes?

1.2 Objetivos da pesquisa

Objetivos são as metas ou alvo que se busca atingir. Conforme Oliveira (2003 , p.132),

O objetivo geral procura dar uma visão ampla da pesquisa. O pesquisador deve mostrar a importância do assunto e a temática proposta. Também deve apresentar a relevância do trabalho a ser desenvolvido e sua contribuição para ampliação do conhecimento geral relativo a ele.

O autor define, como objetivo específico, o ponto central da pesquisa. Isso significa que, dentro da idéia geral do trabalho, deve-se ressaltar a idéia específica a ser desenvolvida. Nesta perspectiva, a presente pesquisa apresenta os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o ensino da disciplina Auditoria Contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil na visão das Instituições de Ensino Superior (IES) e dos Auditores Independentes listados no Conselho Federal de Contabilidade.

1.2.2 Objetivos específicos

Tendo em vista o objetivo geral do trabalho, objetivos específicos são os que seguem:

- a) Analisar os conteúdos programáticos da disciplina Auditoria Contábil adotados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas instituições de ensino superior do Brasil;
- b) identificar as principais referências bibliográficas recomendadas para a disciplina;
- c) identificar o grau de compatibilidade entre os conteúdos adotados pelas diversas instituições, bem como a eventual disparidade entre as cargas horárias definidas, a exigência de pré-requisitos para a disciplina e, por fim, a metodologia aplicada; e
- d) identificar a formação acadêmica e a experiência profissional dos professores dessa disciplina.

1.3 Justificativa e relevância da pesquisa

O profissional de auditoria tem acesso e trabalha com informações de vários interesses, seja da sociedade de forma ampla (proteção contra possíveis quebras de empresas), seja da empresa auditada (imagem perante o público), ou seja, simplesmente do seu acionista (credibilidade das informações). Dessa forma, o papel da auditoria na sociedade tem crescido a cada dia, tornando-se, cada vez mais, relevante em qualquer das esferas, principalmente, levando-se em consideração a relação empresa x investidor e, em um nível mais amplo, o governo e a própria sociedade.

No âmbito da governança corporativa, a auditoria independente é um importante instrumento no sentido de dar maior credibilidade e confiabilidade aos relatórios financeiros (SILVEIRA, 2002). Essa credibilidade pode refletir no mercado financeiro de forma positiva à medida que os investidores poderão requerer um prêmio menor face a diminuição do risco (BOVESPA, 2002).

Para Rosa (2003), o cenário de incertezas em que atualmente vivem as organizações, sobretudo face os escândalos corporativos, o papel do auditor é de muita importância à medida que o seu trabalho poderá prover maior transparência e confiança no processo de prestação de contas.

Diante disso, a formação do profissional contábil, principalmente aquela concernente aos trabalhos relacionados à auditoria, ganha relevância uma vez que a responsabilidade do contador-auditor é cada vez maior diante do que fora abordado anteriormente.

Essa importância também é refletida sob a ótica do mercado de trabalho, no qual há uma demanda significativa por esse tipo de profissional. Ricardino Filho (2002) aponta que cerca de 800 universitários são recrutados anualmente pelas empresas de auditoria em atividade no país, que oferecem oportunidades de carreira, além de atualização constante.

Nesse sentido, o presente estudo tem sua relevância, à medida que busca realizar uma avaliação da forma em que as Instituições de Ensino Superior estão preparando os referidos profissionais para este mercado de trabalho, contraponto a visão do próprio mercado, que neste estudo é a partir das empresas de auditoria listadas no Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Adicionalmente, o sítio do CFC em 25 de abril de 2008, informa que a atividade de auditoria no Brasil, no ano de 2007, movimentou uma cifra de R\$ 2,14 bilhões, e a perspectiva para o ano de 2008 é de um incremento de 4,5% neste valor, chegando a R\$ 2,23

bilhões. Somente a *PriceWaterhouseCoopers* deverá contratar 600 novos profissionais entre 2008 e 2009¹.

Corroborando a importância e o destaque que o profissional da auditoria possui, o CFC, por meio da Resolução 945/2002, impõe que o mesmo comprove sua atualização e aprimoramento técnico e ético, no sentido de garantir que o referido profissional mantenha uma qualificação técnica necessária para dar respaldo à importância ao trabalho que por ele é realizado.

Assim sendo, verifica-se que é uma profissão que apresenta destaque no meio acadêmico e profissional, considerando-se que cabe ao auditor dar segurança e confiabilidade aos usuários das informações contábeis no que diz respeito à divulgação das demonstrações financeiras.

Por se tratar a Auditoria Contábil de uma disciplina classificada como obrigatória pela Resolução nº. 3, de 05 de outubro de 1992, a relevância deste estudo está em identificar as condições gerais sob as quais ela vem sendo ministrada nas instituições que possuem curso superior de Ciências Contábeis, em todo o país.

1.4 Originalidade

A escolha do tema e a coleta de dados, para este trabalho, tiveram início no segundo semestre de 2007.

Na pesquisa de Madeira (2001) cujo objetivo foi de identificar e avaliar o conteúdo dos livros didáticos mais indicados pelos docentes da disciplina Auditoria Contábil e comparar seu conteúdo com o programa de ensino sugerido pelo ISAR, por meio de uma pesquisa exploratória, concluiu que a bibliografia indicada não correspondia com o que era sugerido pelo ISAR.

Ricardino Filho (2002), em sua tese de doutoramento, intitulada Auditoria: Ensino Acadêmico X Treinamento Profissional, que teve como objetivo comparar o grau de conformidade do conteúdo dos livros didáticos, sobre auditoria, mais indicados pelos docentes da disciplina, com o conteúdo dos programas de treinamento, ministrados pelas empresas de

¹ “Nova lei contábil aquece o setor de auditoria”. Disponível em <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx>. Acesso em 20 jul 2008.

auditoria independentes; bem como identificar o atual estágio do ensino relativo à disciplina Auditoria Contábil, ministrada aos estudantes de Ciências Contábeis em todo o país, apontou que há limitações quanto a titulação, experiência profissional dos professores que ministram a disciplina, alocação de baixa carga horária, e convergente com os resultados de Madeira (2001), encontrou uma baixa aderência da bibliografia utilizada com a prática realizada nas principais empresas de auditoria.

ELEMENTOS COMPARATIVOS	MADEIRA (2001)	RICARDINO FILHO (2002)	SILVA (2008)
ASPECTOS AMOSTRAIS			
Delimitação da População	Estado de SP	Brasil	Brasil
Instituições de Ensino Componentes da Amostra	113	450	957
Empresas de Auditoria e Auditores Independentes	-	-	1.467
Cálculo Amostral	Não	82	Não
Retorno dos Questionários Enviados (IES)	15	51	165
Retorno dos Questionários Enviados aos Auditores e Empresas de Auditoria	-	-	215
% Retorno das IES	13%	62%	17%
% Retorno dos Auditores e Empresas de Auditoria	-	-	14%
OBJETIVO DA PESQUISA			
Ementa Acadêmica da Disciplina Auditoria	Sim	Não	Sim
Bibliografia Indicada pelos Docentes	Sim	Sim	Sim
Bibliografia Indicada pelos Auditores	Não	Não	Sim
Programa Sugerido pelo ISAR	Sim	Sim	Sim
Confronto do Ensino nas Instituições x Opinião dos Auditores	Não	Não	Sim

Quadro 1: Elementos Comparativos

Fonte: Elaboração própria a partir de Madeira (2001), Ricardino (2002) e Silva(2008)

Embora os temas tratados pelos autores abordem alguns aspectos similares aos apresentados neste estudo, o quadro 1 demonstra o alcance dos trabalhos para caracterizar tanto as diferenças quanto identificar o grau de originalidade contido em cada um.

1.5 Estrutura do trabalho

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta pesquisa encontra-se estruturada em mais quatro capítulos.

O segundo capítulo focaliza a revisão da literatura com o objetivo de conhecer o início e desenvolvimento do ensino da disciplina auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil.

O terceiro descreve a metodologia da pesquisa, evidenciando a descrição de todas as suas etapas e quais as premissas utilizadas para que os objetivos deste estudo fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos através das respostas do questionário de pesquisa.

Finalmente, o quinto capítulo apresenta as conclusões e sugestões para futuras pesquisas ligadas ao tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Início e desenvolvimento do ensino da disciplina auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis

Os primeiros conceitos e técnicas de auditoria nos cursos superiores de Ciências Contábeis foram formalmente introduzidos no Brasil pelo Decreto-Lei nº. 7988, de 22 de setembro de 1945. O mencionado decreto foi o marco inicial do ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais, contendo seu artigo 3º a seguinte redação:

O curso de Ciências Contábeis e Atuariais será de quatro anos e terá a seguinte seriação de disciplinas:

(...)

Quarta série

1. Organização e contabilidade de seguros.
2. Contabilidade pública.
3. Revisões e perícia contábil.
4. Instituições de direito social.
5. Legislação tributária e fiscal.
6. Prática de processo civil e comercial.

Originalmente, a disciplina Auditoria Contábil denominava-se Revisões e Perícia Contábil.

A primeira reestruturação de porte, no conteúdo programático dos cursos de Ciências Contábeis deu-se em 1963 pela Resolução S/N, de 08 de fevereiro de 1963, editada pelo Conselho Federal de Educação. A Resolução tinha por objetivo fixar o currículo mínimo e a duração dos cursos de Ciências Contábeis, Ciências Atuariais e Ciências Econômicas. O currículo mínimo para os cursos de Ciências Contábeis foi assim definido:

Ciclo Básico:

1. Matemática
2. Estatística
3. Direito
4. Economia

Ciclo de Formação Profissional:

1. Contabilidade Geral
2. Contabilidade Comercial
3. Contabilidade de Custos
4. Auditoria e Análise de Balanços
5. Administração
6. Direito Tributário

Após a edição da Resolução de 1963, foi emitido e aprovado pelo Conselho Federal de Educação o Parecer nº 397, que, além de validar o currículo mínimo anteriormente mencionado, trazia uma exposição de motivos a respeito das variações curriculares verificadas nos cursos de Economia e Ciências Contábeis.

O Conselho Federal de Educação, através da Resolução nº 3, de 5 de outubro de 1992, promoveu nova alteração no conteúdo mínimo e na duração do curso de graduação em Ciências Contábeis conforme a seguir:

Artigo 4º:

[...] cada instituição de ensino superior deverá elaborar o currículo pleno de acordo com o que é especificado nas seguintes categorias de conhecimento:

A. Categoria I – Conhecimentos de formação geral, de natureza humanística e social.

B. Categoria II – Conhecimentos de formação profissional, compreendendo:

a) conhecimentos obrigatórios de formação profissional básica;

b) conhecimentos obrigatórios de formação profissional específica:

- Contabilidade Geral
- Teoria da Contabilidade
- Análise das Demonstrações Contábeis
- Auditoria
- Perícia Contábil
- Administração Financeira e Orçamento Empresarial
- Contabilidade Pública
- Contabilidade e Análise de Custos

C. Categoria III – Conhecimentos ou atividades de formação complementar, compreendendo:

a. ...

b. Atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição, escolhidas entre as seguintes:

[...]

§ 2º De acordo com o que julgarem mais conveniente para a formação de seus alunos, e para o atendimento dos interesses das respectivas regiões, as instituições de ensino superior poderão ofertar uma ou mais disciplinas de Contabilidade Aplicada, tais como:

- Atividades agrícolas e pecuárias
- Atividades de seguro
- Sociedades Cooperativas
- Sociedades de Previdência Privada
- Instituições de Previdência Privada
- Atividade Imobiliária
- Sociedade em Cotas de Participação
- Outras

[...]

§ 5º O curso de graduação em Ciências Contábeis terá uma duração mínima de 2.700 horas/aula, que serão integralizadas em um máximo de 7(sete) anos e um mínimo de 4(quatro) anos no caso de curso que seja ministrado no turno diurno e de 5 (cinco) anos no caso de curso ministrado no turno noturno.

§ 6º [...]

Parágrafo Único. O presente currículo mínimo deverá ser adotado para todos os alunos que ingressarem no ensino superior a partir do ano letivo de 1994 (...).

A Secretaria de Educação Superior (SESu), órgão ligado ao MEC, apresentou, em abril de 1999, nova proposta de Diretrizes Curriculares. Segundo o item 3.1, conteúdos obrigatórios de formação básica e profissional (50% da carga horária total), “[...] estes conteúdos não representam nomes de disciplinas mas áreas de conhecimentos.”.

9. CONTEÚDOS DE AUDITORIA

- Controles Internos
- Princípios, Normas e Procedimentos de Auditoria
- Planejamento de Auditoria
- Papéis de Trabalho

No que se refere aos demais 50%, relativos aos conteúdos optativos para ênfase curricular, o item 3.2 indicou que as IES teriam liberdade de definir livremente o currículo pleno. A este respeito, o item 4.3, sugestões para configuração de uma grade curricular, propunha as seguintes disciplinas complementares para a cadeira de Auditoria: a) Auditoria Interna; b) Arbitragens; e c) Perícias Contábeis.

2.2 Diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis

O Parecer CES/CNE N° 146/2002 propõe mudanças no que diz respeito à liberdade de programação curricular atribuída às instituições de ensino, balizamento comum aos cursos abrangidos pelas Diretrizes Gerais que orientam projeto pedagógico, organização curricular, estágios e atividades complementares, acompanhamento e avaliação de monografia.

Para as Diretrizes Curriculares Nacionais, o parecer CNE/CES n° 146/02 estabeleceu oito princípios a serem observados, dentre os quais destacamos aqueles três mais relevantes:

- a) assegurar às instituições de ensino superior ampla liberdade na composição da carga horária a ser cumprida para a integralização dos currículos, assim como nas especificações das unidades a serem ministradas;
- b) incentivar uma sólida formação geral, necessária para que o futuro graduado possa vir a superar os desafios de renovadas condições de exercício profissional e de produção do conhecimento, permitindo variados tipos de formação e habilidades diferenciadas em um mesmo programa;

- c) fortalecer a articulação da teoria com a prática, valorizando a pesquisa individual e coletiva, assim como os estágios e a participação em atividade de extensão, as quais poderão ser incluídas como parte da carga horária.

Observa-se, assim, que o CNE/CES, embasado na nova Lei de Diretrizes e Bases e acompanhando as novas diretrizes curriculares relativas ao ensino superior, teve o cuidado de deixar clara a oportunidade de que dispunham as IES para flexibilizar seus conteúdos programáticos a fim de oferecer aos novos graduandos uma formação mais genérica para que eles possam estar preparados para enfrentar as constantes e, cada vez mais, rápida, mudanças exigidas no exercício profissional bem como atender as demandas regionais e específicas do local em que está sediada a IES.

Destaque-se, também, o cuidado que teve com a formação científica, viabilizada pela valorização da pesquisa que foi contemplada pela nova LDB em seu artigo 43, item III, que diz “incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando ao desenvolvimento da ciência e da tecnologia e à criação e difusão da cultura e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive.”.

Citando Marion (2002; p.03), temos que a “[...] pesquisa significa busca, indagação, investigação. Pesquisar é produzir conhecimento, formar conhecimento.”.

O parecer CNE/CES nº 146/02, que homologou as Diretrizes Curriculares de onze cursos, entre eles o curso de Ciências Contábeis, foi deliberado atendendo aos seguintes aspectos:

- a) metodologia adotada quanto ao perfil desejado do formando;
- b) competências / habilidades / atitudes;
- c) habilitações e ênfases aos conteúdos curriculares;
- d) organização dos cursos;
- e) atividades complementares; e
- f) acompanhamento e avaliação.

No caso do curso de Ciências Contábeis, o referido parecer estabelece, ainda, como perfil desejado do formando, que

[...] deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica instrumental, articulada com outros ramos do saber e, portanto, com outros profissionais, evidenciando o domínio de habilidades e competência inter e multidisciplinares.

Dessa forma, observa que, além do domínio técnico da profissão, o profissional da contabilidade deve estar habilitado a utilizar conhecimentos de outras áreas na consecução das atividades que estiver desenvolvendo.

Na definição das competências e habilidades, definidas pelas diretrizes curriculares dentro do perfil desejado, que totalizam oito itens, destacam-se os seguintes:

- a) utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem próprias das Ciências Contábeis e Atuariais;
- b) elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- c) desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares, para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e à disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão; e
- d) desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial.

Nota-se que, com essas competências e habilidades, procura-se formar profissionais que não só saibam aplicar a legislação e a linguagem contábeis na confecção de relatórios mas também que tenham uma formação gerencial capaz de capacitá-los a tomar decisões e liderar equipes de trabalho.

Para que essas metas sejam atingidas, é preciso que as IES formulem seus projetos pedagógicos em conformidade com o Parecer nº 146/02, que, corroborado pela Resolução nº 10/04 do CNE/CSE, definiu como organização curricular conteúdos que atendam:

- I – Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II – Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às teorias da Contabilidade, além de suas relações com a Atuária, a Auditoria, a Controladoria e suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III – Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando-se softwares atualizados para Contabilidade.

As diretrizes curriculares são uma referência para as instituições de ensino superior definirem os currículos plenos dos cursos de graduação em termos de conteúdos profissionais, essenciais para o desenvolvimento de competências e habilidades requeridas por seus alunos. Estes conteúdos devem ser definidos, consideradas as necessidades de formação de recursos

humanos de cada área de conhecimento, de acordo com as especificidades da instituição e com a justificativa da importância de tais conteúdos em relação com os objetivos definidos na formação de diplomados em cada área.

Para tanto, o curso de Bacharelado em Ciências Contábeis deve suprir os alunos de conhecimentos, habilidades e valores profissionais bem como de capacidade de análise crítica, suficiente para o exercício profissional, com a conseqüente adaptação às mudanças que venham a ocorrer durante sua vida profissional.

Nessa linha de raciocínio, Moreira e Silva (1999, p. 7) assim preconiza: “O currículo não se constitui em um elemento neutro de transmissão desinteressada do conhecimento social. Antes, o currículo está implicado em relações de saber, transmite visões sociais particulares e interessadas, produz identidades individuais e sociais particulares.”.

A necessidade desse profissional qualificado traduz-se na preocupação sobre uma melhor formação, preocupação esta já evidenciada em fóruns mundiais, a exemplo do V Congresso Mundial de Contadores, no qual Carr (2003 *apud* Fernandes, p.7), do Reino Unido, expôs a preocupação das entidades internacionais sobre o currículo contábil:

A função do currículo contábil é de equiparar os que ingressam na profissão com os conhecimentos, as habilidades e as atitudes necessárias para atender às expectativas dos usuários dos serviços contábeis. O currículo contábil fornece as bases do conhecimento, as habilidades e as atitudes que são considerados necessários para obter competência. Como a Contabilidade experimenta mudanças através do tempo, assim também acontece com a definição das exigências do papel do contador, a competência a ele associada e, portanto, o conteúdo do currículo contábil. Aparentemente, isso parece simples e uma ligação casual, mas, na realidade, muitos problemas foram deixados sem solução. Por exemplo, quem tem a responsabilidade pelo currículo contábil? Deve o currículo procurar liderar as mudanças ou seguir as mudanças? Os limites do currículo acompanham tanto a pós como a pré-qualificação e até onde o conceito de currículo global é relevante?

Observa-se, pois, que a preocupação com a elaboração de um currículo mínimo supera a preocupação de se perguntar até onde esse currículo mínimo é relevante, sendo que o ponto principal diz respeito à preparação do futuro profissional. Qual a qualificação necessária para se poder competir num mercado exigente, que busca profissionais com habilidades necessárias para gerar informações úteis para tomada de decisões?

Neste sentido, faz-se mister discutir o papel das instituições de ensino superior, que não deveriam limitar-se à formação puramente técnica de seus alunos, mas teriam, também, de preocupar-se com a necessidade de oferecer a oportunidade de construção de conhecimento dirigido à competência humana, sendo necessário, para isso, oferecer currículos

que atendam ao fomento da pesquisa e da extensão bem como do domínio e do cultivo do saber humano.

Porém o que se observa no processo de ensino-aprendizagem é a ênfase na transmissão (reprodução) dos conhecimentos já existentes, proporcionando-se, dessa forma, uma limitação à criação e à inovação, ou seja, não se permitindo aos alunos construírem o conhecimento.

Muitas são as transformações por que passam os diversos setores da economia, que exigem um profissional qualificado, pronto para ingressar no mercado de trabalho, principalmente, o setor da área contábil, cujas empresas passam por sérias mudanças, impostas pela dinâmica dos negócios. Mas até onde essas mudanças provocam impactos sobre o sistema educacional?

Segundo Krasilchik (2003, p.2), são elas:

- 1 – Aumento da demanda: as atuais habilidades e competências necessitam de constante reciclagem, pois, com o avanço das tecnologias e com as mudanças do mercado, o ensino deve manter-se atualizado, as pessoas procuram mais as instituições – elas são “clientes“ procurando por seu “produto”, o conhecimento.
- 2 – Grupos minoritários: assunto polêmico porém real devido às diferenças raciais e sociais, existe a discussão sobre a reserva de algumas vagas em universidades públicas para pessoas de baixa renda, negros, índios etc.
- 3 – Mudança da clientela: classes sociais que não buscavam cursos superiores agora procuram.
- 4 – Diminuição de recursos: devido ao aumento da demanda, houve um aumento das vagas em instituições públicas porém sem o mesmo incremento das verbas.
- 5 – Busca de fontes externas de financiamento: procura por financiamento em órgãos internacionais como BID, FMI etc.
- 6 – Competição internacional: busca por alunos de outros países.
- 7 – Remapeamento do conhecimento: reorganização das Universidades.

O efeito dessas mudanças no Brasil ocorreu, principalmente, pelo aumento da demanda oferecida pelas novas vagas no ensino superior, com a explosão de cursos de nível superior, autorizados pelo Ministério da Educação, de forma a provocar uma maior reflexão quanto à formação atual do futuro profissional contábil.

Observa-se que o processo educacional deve proporcionar ao educando a oportunidade de pensamento, ou seja, de que, através dos conhecimentos já existentes, construam novos conhecimentos capazes de solucionar os problemas que forem surgindo. Assim, evidencia-se que, somente por meio da geração de uma visão crítica do educando, estaremos contribuindo de forma a dar-lhe condição para que, ao se deparar com situações novas, ele tenha a capacidade de apresentar soluções novas.

2.3 Diretrizes do IFAC

A Federação Internacional de Contadores (IFAC), órgão de caráter privado, é composto pelo conjunto de organizações de contabilidade que representam os contadores atuantes em práticas públicas, negócios e indústria, setor público, educação e outros grupos da profissão. Atualmente é composto por 163 membros em 120 países e representa 2,5 milhões de contadores. O IFAC trabalha, desenvolvendo a profissão contábil globalmente, e também, na harmonização das práticas contábeis, permitindo aos contadores prover constantemente serviços de alta qualidade para o interesse público².

O IFAC publica padrões profissionais e guias de recomendações através de seus comitês. Particularmente, o Comitê de Educação, conforme as perspectivas contidas na IEG (*International Education Guideline*) nº.9, que são relativas à qualificação dos profissionais de Contabilidade, e para o IFAC, “[...] o objetivo da educação e da experiência deve preparar profissionais contábeis competentes, capazes de fazer uma contribuição positiva ao longo de sua vida profissional em relação à sociedade em que trabalham.”.

Considerando que a produtividade de um programa será especificada antecedendo metas e conhecimento, o processo principal desta produtividade será determinado pela educação e experiência contábil. Estes elementos incluem requisitos de entrada, educação comum, educação profissional, estimativa e requisitos de experiência.

Por causa de variações consideráveis, nos requisitos de entrada em um programa de estudo para profissionais contábeis, a IEG nº. 9 determinou um padrão mínimo de educação que um indivíduo deve trazer para o programa de experiência e educação. Este estudo mínimo padrão que “[...] para uma procura individual começa por um programa de estudo que conduz a sociedade como um profissional contábil deveria ser, pelo menos equivalente para o que intitularia a pessoa à admissão em um programa de grau universitário reconhecido ou equivalente.”.

Enquanto em alguns países, estes padrões não podem parecer mínimos, representa uma melhoria sobre o IEG nº. 9 original no qual é um firme requisito não permitindo exceções. Ele reconhece que a qualidade de um profissional não pode ser mantida ou melhorada, se as capacidades dos indivíduos não encontram altos padrões.

² Dados obtidos no site <http://www.ifac.org/About/#Activities>. Consulta em: 30.06.2008.

Por causa dos Comitês, acredita-se que a educação comum geral é crítica e propõe que a educação comum deveria focar, no desenvolvimento do conhecimento geral, habilidades intelectuais, relacionamento interpessoal e comunicação através de um alcance amplo de matérias que fornecessem aos estudantes conhecimentos em artes, ciências e humanidade.

Embora os requisitos da educação comum variem de programa para programa e de país para país, uma educação comum geral é crítica a longo tempo e fornece a fundação sobre a qual para construir um profissional e estudos contábeis, deveria prover estudantes com:

- a) entendimento dos fluxos de idéia e eventos na história, as diferentes culturas atuais no mundo e a perspectiva internacional;
- b) conhecimento básico do comportamento humano;
- c) senso de amplitude de idéias, assuntos e forças do contraste econômico, político e social no mundo;
- d) experiência em investigação e avaliação de dados quantitativos;
- e) habilidade em conduzir uma investigação, realizar pensamento lógico, e entender pensamentos críticos;
- f) apreciação de artes, literatura e ciências;
- g) uma consciência de valores pessoais e sociais, e o processo de investigação e julgamento; e
- h) experiência em criar julgamentos de valor.

A IEG nº. 9 determina que o componente da educação profissional deve consistir de dois a três anos de dedicação total aos estudos (ou equivalente) e deve edificar mais sobre o desenvolvimento intelectual, interpessoal e habilidades de comunicação fornecidas pela educação comum. A educação profissional consiste de: a) conhecimento e organização; b) tecnologia da informação; e c) contabilidade e contabilidade relacionada.

O objetivo do componente profissional educacional é identificar as áreas que devem ser abrangidas, porém não se faz necessário sugerir aos atuais cursos, porque os assuntos identificados abrangem diferentes descrições em diferentes partes do mundo.

Também reconhece que alguns requerem uma larga ampliação do assunto; outros lugares dão ênfase sobre alguns assuntos, fazendo encontrar propósitos para os quais os estudantes são treinados.

O nível de compreensão requerida pode também variar em diferentes profissionais e em diferentes períodos. Determinantes importantes devem ser, particularmente.

Os conhecimentos organizacionais e administrativos devem incluir a cobertura dos seguintes assuntos:

- econômicos;
- métodos quantitativos e estatísticos para negócios;
- comportamento organizacional;
- administração de operações;
- marketing;
- comércio exterior (internacional).

Estes assuntos centrais são planejados para fornecer o prospecto do profissional contábil com:

- o conhecimento das atividades comerciais, governamentais e de organizações sem fins lucrativos e o ambiente na qual elas operam, incluindo, como mais importante, as forças econômicas, legais, políticas, sociais e internacionais e culturais, suas influências e valores.
- o conhecimento sobre macro e microeconomia;
- a aplicação de métodos quantitativos e estatísticos na resolução de problemas;
- o entendimento de dinâmicas de grupo e interpessoal nas organizações, incluindo métodos de criação e gerenciamento de mudanças dentro da organização;
- o entendimento de assuntos pessoais, gerenciamento de operações, estratégia organizacional, controle e marketing;
- o conhecimento básico de comércio internacional e finanças, e os caminhos em que este comércio é conduzido;
- uma habilidade para integrar os componentes acima num objetivo estratégico de execução.

Os requisitos da tecnologia da informação para um profissional contábil estão endereçados no IEG nº. 11, sob o título “Tecnologia da Informação no Currículo Contábil”.

Os requisitos podem ser obtidos através de uma variedade de caminhos, incluindo cursos separados e por assuntos integrados a organização e negócios, e a partir de profissionais contábeis. Porém, devem fornecer aos estudantes conhecimento e habilidades que eles precisam para utilizar e avaliar a tecnologia da informação e sistemas que forneçam entrada para o desenvolvimento do gerenciamento desses sistemas. Também tem que prover a

contabilidade com o conhecimento do processo de identificação, entendimento, medição, sumarização e dados de análise financeira em um ambiente contemporâneo, como:

- os conceitos básicos de sistema de informação e tecnologia;
- habilidade no uso de software corrente, tais como planilha eletrônica, processador de textos, sistema de base de dados, e-mail, sistemas contábeis e outros similares;
- os conceitos e princípios de planejamento de sistema de informação;
- os conceitos e princípios de avaliação dos sistemas de informática; e
- o uso da tecnologia da informação para vantagem competitiva, organização, recrutamento, planejamento, orçamento e controle.

A contabilidade relacionada às áreas de assuntos aos quais todos os contadores devem ser expostos e aos estudantes com conhecimentos técnico-contábil e a profissionais com ética e valor suficientes para perseverar como profissionais contábeis, são os seguintes:

- contabilidade financeira e relatórios;
- contabilidade gerencial;
- taxaço (cobrança de impostos);
- direito comercial e administrativo;
- auditoria;
- finanças e gerenciamento financeiro;
- ética profissional.

Estes assuntos devem fornecer a prospectiva contábil profissional com o conhecimento de:

- história da profissão contábil e pensamento contábil;
- conteúdo, conceitos, estruturas e significado dos relatórios para operação organizacional, tanto para usuários internos como externos, incluindo a informação financeira necessária à tomada de decisões e um acesso crítico à função da informação contábil em satisfazer essas necessidades;
- padrões de contabilidade nacional e internacional e auditoria;
- administração financeira incluindo recursos administrativos, planejamento e orçamento, custo, controle de qualidade e *benchmarking*;
- fatores ambientais, incluindo a regulamentação da contabilidade;
- responsabilidades éticas e profissionais do contador;

- os conceitos, métodos e processos de controle que fornecem com exatidão e integridade dados financeiros e segurança dos bens;
- taxação (cobrança de impostos) e seus impactos sobre as decisões financeiras e gerenciais;
- a natureza da auditoria e outros serviços atestados e a base conceitual e procedural do seu desempenho nos ambientes manuais e eletrônicos;
- o conhecimento de finanças, incluindo a análise das demonstrações financeiras, instrumentos financeiros, capital de mercado, além do capital doméstico e internacional.

2.4 Curriculum Global Segundo ISAR/UNCTAD/ONU

O fenômeno da globalização tem gerado muitas alterações nas economias locais, principalmente em países emergentes. No campo da educação, as instituições brasileiras e estrangeiras iniciaram um processo de adaptação às pressões da globalização através da internacionalização dos currículos e de atividades, ou seja, diferentes estratégias estão sendo criadas com essas questões (KUMAR; USUNIER, 2001; KWIEK, 2001; WALLACE, 2003), que para muitas instituições são prioridade absoluta para continuarem viáveis. Isso inclui a internacionalização contábil (ALTBACH; TEEICHLER, 2001; MCCABE, 2001, MENDIVIL, 2002). Organismos Internacionais de Contabilidade como o IFAC e o IASB, bem como da ONU, por meio de setores como o ISAR/UNCTAD³, entre seus vários assuntos tem sido uma preocupação constante, a formação profissional dos contadores.

Assim, entende-se que quanto maior for a similaridade entre o currículo adotado por um país e o currículo internacional, tanto maior será a evidência de harmonização na educação contábil desse país (RICCIO; SAKATA, 2004).

A *United Nations Conference on Trade and Development* – UNCTAD, órgão pertencente às Nações Unidas, criado em 1964 com o objetivo de apoiar os países-membros a atingirem suas metas de desenvolvimento e a integrarem-se ao comércio internacional, tem em sua composição 192 países-membros, sendo o Brasil um dos seus participantes, e tem como objetivos: ajudar a forma política corrente debatendo e pensando em desenvolvimento,

³ <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard5.sp.pdf>. Acesso em: 23-04- 2008.

com um foco particular em assegurar as políticas domésticas e a ação internacional que estão mutuamente em suporte, para efetuar o desenvolvimento sustentável.

Como se percebe no quadro 2, a preocupação do ISAR com o conteúdo de auditoria, ao inserir fundamentos de auditoria e conceitos avançados de auditoria.

A UNCTAD também emitiu um plano de estudo, no qual tinha como finalidade “[...] sinalizar à comunidade internacional as esferas de questões técnicas que um estudante deve dominar para ser um contador profissional.” (UNCTAD, 2008a). O plano proposto pela ISAR/UNCTAD utiliza a estrutura de quatro blocos de conhecimentos, assim definidos:

1. Conhecimentos administrativos e organizacionais	2. Tecnologia de informação	3. Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins	4. Conhecimentos gerais
1.1 Economia	2.1 Tecnologia de Informação	3.1 Contabilidade Básica e preparação de relatórios financeiros, a profissão contábil, padrões contábeis internacionais	4.1 História e religião
1.2 Métodos Quantitativos e estatística para administração	2.1.1 Tecnologia de Informação (TI), conceitos para sistemas informatizados de gestão.	3.2 Práticas contábeis e financeiras avançadas.	4.2 Comportamento humano/ Psicologia
1.3 Políticas gerais administrativas, estruturas básicas organizacionais	2.1.2 Controle interno-sistemas informatizados de gestão	3.3 Princípios de relatórios financeiros avançados	4.3 Economia Local
1.4 Funções e práticas gerenciais, comportamento organizacional, a função do marketing em administração e princípios de negócios internacionais	2.1.3 Desenvolvimento de padrões e práticas para administração de sistemas	3.4 Contabilidade Gerencial	4.4 Metodologia de Pesquisa
1.5 Módulo de gestão e estratégia organizacional	2.1.4 gestão implementação e uso de TI	3.5 Contabilidade Gerencial – informação para planejamento, tomada de decisão e controle	4.5 Artes e Literatura
	2.1.5 Gestão de segurança em informação	3.6 Tributação	4.6 Ética
	2.1.6 Inteligência Artificial, <i>expert systems, fuzzy logic, etc</i>	3.7 Legislação Comercial	4.7 Filosofia
	2.1.7 Comércio Eletrônico	3.8 Fundamentos de Auditoria	4.8 Comunicação Oral
		3.9 Auditoria: conceitos avançados	4.9 Línguas
		3.10 Finanças e Gestão Financeira	4.10 Experiência profissional/Estágio

Quadro 2. Blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999)

Fonte: Riccio e Sakata (2004).

2.5 Competências x habilidades no ensino da contabilidade

A educação e o desenvolvimento de competências são processos que jamais podem ser considerados plena ou definitivamente concluídos e são o resultado do entrelaçamento de habilidades, conhecimentos e atitudes, de acordo com Ramirez (2000).

Competências e habilidades são duas palavras muito importantes no contexto atual visto que a própria LDB e regulamentações complementares trazem, por exemplo, uma definição de competência como sendo “[...] capacidade de articular, mobilizar e colocar em ação valores, conhecimentos e habilidades necessários para o desempenho eficiente de atividades requeridas pela natureza do trabalho.” (Resolução CNE/CES, nº 04/99, art.6).

As competências técnicas são conhecimentos que permitem a identificação mais direta com uma profissão e podem ser adquiridas, em parte, no sistema educativo e na formação profissional e, em parte, na empresa. Combinando as competências transmitidas pelas instituições formais e as habilidades adquiridas por sua prática profissional e por suas iniciativas pessoais, em matéria de formação, o indivíduo torna-se agente e principal construtor de sua qualificação.

Na área contábil, essas competências e habilidades foram encontradas nas Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação de Ciências Contábeis (MEC, 2004):

Art. 9º. O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar a formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

I – utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;

II – demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

III – elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

IV – aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

V – desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e à disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

VI – exercer suas funções com o expressivo domínio das funções contábeis e atuariais que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento da sua responsabilidade quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas da sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

VII – desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;

VIII – exercer, com ética e proficiência, as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Para que um aluno, futuro profissional, conclua seu curso com essa ampla visão, Nossa (1999) diz que é necessário que se tenha uma estrutura adequada em funcionamento, um currículo compatível implantado e, principalmente, um corpo docente capaz de contribuir com essa formação. É preciso que o professor de contabilidade tenha uma percepção clara da sociedade, que se encontra em rápida evolução. Deve compreender a realidade em que vive, integrando diariamente os diversos fenômenos sociais, políticos, econômicos e jurídicos. Em outras palavras, deve ter conhecimentos técnicos de contabilidade e de áreas afins, de metodologia de ensino, de cultura geral e aptidões sociais etc.

Para tanto, o professor precisa mediar o processo “ensino-aprendizagem” de forma competente, fazendo um papel muito mais de orientador do que de transmissor do conhecimento. Dentre os aspectos de competência, deve ser destacada a maneira pela qual o professor motiva os alunos para a prática do conhecimento.

A seriedade e a dedicação são competências que devem ser desenvolvidas pelo professor na execução dos programas das disciplinas sob sua responsabilidade e são condições *sine qua non* para o funcionamento desta ferramenta de valor que é o currículo.

Isso requer uma nova visão do papel do professor, ratificando, inclusive, a importância do planejamento de ensino, da utilização de metodologias diversificadas, da revisão constante dos critérios de avaliação, da correta utilização dos recursos da tecnologia.

Assim, os contabilistas têm de atuar nesse novo ambiente, que exige informações úteis completas e corretas e em curto espaço de tempo. Seu papel também deve passar por transformações de modo a tornar-se compatível com os novos tempos. Devem ter competência para compreender ações, analisando criticamente as organizações, antecipando e promovendo suas transformações; devem ter compreensão da necessidade do contínuo aperfeiçoamento profissional.

Conforme Ferreira (1999, p. 34), “Seria bom lembrar, entretanto, que a amplitude do ensino superior é maior do que simplesmente o mercado de trabalho, pois ela busca a preparação do homem e não só de profissional.”. Desta forma, entende-se que o ensino superior deve englobar vários fatores na formação de seus graduandos, procurando-se ter em mente que, além da competência, o ensino superior deve proporcionar a habilidade necessária para poder lidar com situações novas.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) traz como definição de competência a “[...] capacidade de articular, mobilizar e colocar em ação valores, conhecimentos e habilidades necessárias para o desempenho eficiente de atividades requeridas pela natureza do trabalho.”.

Nossa (1999) afirma que as competências técnicas são conhecimentos que permitem a identificação mais direta com uma profissão e podem ser adquiridas, em parte no sistema educativo e na formação profissional, e, em parte, nas empresas. Combinando as competências transmitidas pelas instituições formais e as habilidades adquiridas por sua prática profissional e por suas iniciativas pessoais, em matéria de formação, o indivíduo torna-se agente e principal construtor de sua qualificação. O autor retrata que o Roteiro de Avaliação de Projetos para autorização de cursos de Ciências Contábeis, elaborado pela Comissão de Especialista de Ensino em Ciências Contábeis do Ministério da Educação e Cultura (1998) define como competências:

Conhecimento em teoria da contabilidade; princípios fundamentais de contabilidade; contabilidade, inflação, juros e câmbio; contabilidade geral e de custos; gestão estratégica de custos; orçamento; métodos quantitativos para análise de decisões; tomada de decisão e análise de negócios em fusões, cisões, incorporações e aquisições; estruturas, sistemas e qualidade de controles internos; auditoria externa; análise de risco em investimentos; administração de capital de giro; planejamento estratégico tributário; contabilidade internacional; contabilidade sócio-ambiental e de recursos humanos; sistema de informações e de suporte à decisão; rotinas de segurança em sistemas de informações compartilhados; mudanças organizacionais e avaliação de processo de negócios, gestão de pessoal da área contábil/financeira, desenvolvimento ético e profissional (liderança e tecnologia), análise de cenários econômico/financeiros nacionais e internacionais, análise de contas e de demonstrações contábeis internas e externas, administração financeira de curto e longo prazos.

Para as habilidades as definições são relativas a:

Proficiência, no uso da linguagem contábil para o usuário interno e externo; nas relações interpessoais; em raciocínio lógico e crítico-analítico; em liderança, motivação e pró-atividade; em comunicação escrita e verbal; em visão sistêmica e holística da atividade contábil; em lidar com modelos de gestão inovadores, flexíveis e adaptáveis em situações novas e adversas; na busca da congruência entre objetivos pessoais e institucionais; no entendimento da essência sobre a forma.

A Resolução 10 de 2004, ao descrever as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, retrata no Art. 3º. que o “[...] curso deve ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a:

- I – compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;
- II – apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
- III - revelar capacidade crítico-analítica avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação”.

Quanto à formação profissional, no que diz respeito às competências e habilidades, a Resolução 10, em seu Art. 4º. determina que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar ao profissional:

- I – utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II – demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III – elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV – aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V – desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI – exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informação para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII – desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- VIII – exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Observa-se, então, que o objetivo do ensino superior não deve ser pautado somente pela busca da competência mas também pela obtenção, por parte do graduando, no ensino superior, de conhecimentos capazes de contribuir com o desenvolvimento humano e não só com a aplicação técnica em sua profissão.

2.6 Origem e evolução da auditoria

2.6.1 *Evolução histórica da auditoria*

A origem da auditoria foi, em muito, discutida de forma rigorosa pelos especialistas, mas torna-se, ainda, importante relacioná-la com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem, conforme retrata Boynton, Johnson e Kell (2002):

Auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outro, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último tornou-se clara.

Assim, constata-se que, desde os primórdios, no antigo Egito, havia a necessidade de se ratificarem as atividades praticadas, tais como a verificação dos registros de arrecadação de impostos e as inspeções nas contas de funcionários públicos, estas na Grécia (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Então, percebe-se o porquê de o cargo de auditor ter sido criado na Inglaterra, em 1.314 (CREPALDI, 2004 p.105), haja vista a potência econômica desse país desde a época das colonizações, o qual se tornaria, séculos depois, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial.

A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como conseqüência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos (CREPALDI, 2004 p.105).

Assim, já ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). A partir daí, pode-se elaborar um retrato de todo o processo de evolução da auditoria.

ANO	ACONTECIMENTO
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital [...].
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA) nos Estados Unidos
1894	É criado, na Holanda, o Instituto Holandês de Contadores Públicos.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA (<i>Institute of Public Accountants</i>), que sucede a Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), criada em 1887 nos Estados Unidos.
1917	Redenominação do IPA para AIA (<i>American Institute of Accountants</i>).
1929	<i>Crash</i> da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC (<i>Security and Exchange Commission</i>), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais [...].
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno.
1957	Redenominação do AIA para AICPA (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) [...].
1972	Circular 178 Banco Central do Brasil trata do registro do auditor independente.
1972	Resolução 321 CFC aprovou as normas e os procedimentos de auditoria.
1973	Surgimento do FASB (<i>Financial Accounting Standards Board</i>), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, os conceitos e as normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 -- Lei das Sociedades por Ações – foram normalizados as práticas e os relatórios contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6385, é criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normalizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC (<i>International Federation of Accountants</i>), que substituiu o <i>International Coordination Committee for Accountancy Profession</i> , com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
2001	Surgimento do IASB (<i>International Accounting Standards Board</i>), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC (<i>International Accounting Standards Committee</i>), com o objetivo de harmonizá-los internacionalmente.
2002	Lei Sarbanes-Oxley foi assinada nos EUA no dia 30 de julho de 2002 A referida lei apresenta um elevado grau de abrangência que envolve desde o presidente e a diretoria da empresa, até as firmas de auditoria e os advogados contratados. Além disso, ela estabelece severas exigências quanto a análise e divulgação das informações financeiras das companhias de capital aberto.
2002	Resolução CFC n. 945 que dispõe acerca da educação profissional e continuada para os profissionais que atuam como auditores.
2008	Deliberação CVM nº 549, de 10 de setembro de 2008. Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários

Quadro 3: Evolução da Auditoria

Fonte: Adaptado de Oliveira e Diniz Filho (2001).

O marco da necessidade de aprimoramento das práticas e princípios contábeis e, por conseguinte, da auditoria, ocorreu em 1.929 com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque

visto que muitas empresas não tinham transparência e consistência nos seus dados financeiros, o que contribuiu, assim, com a já conhecida crise mundial.

No início dos anos 30, houve a necessidade de se mitigarem as falhas nas divulgações contábeis das empresas, tendo, como um dos primeiros passos, a criação do Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as instituições que tinham as suas ações negociadas em bolsa de valores, tornando-se obrigatória a auditoria independente das demonstrações contábeis.

Desta maneira, com o surgimento dos órgãos, a auditoria estaria, mais do que nunca, se fundindo, gradativamente, com o desenvolvimento econômico mundial para o alcance do *status* de colaboradora da continuidade das empresas, contribuindo, diretamente, para o aprimoramento do processo de governança corporativa, amenizando, assim, sua aparência histórica de somente gerar custos para a entidade.

2.6.2 Tipos de auditoria (a externa e a interna)

Há autores que descrevem os vários tipos de auditoria, como, por exemplo, auditoria ambiental, auditoria de sistemas, auditoria fiscal e tributária, entre outras. No entanto este trabalho tratará somente de dois tipos de auditoria, que, segundo Crepaldi (2004), são a auditoria de demonstrações financeiras e a auditoria operacional, ou de gestão. Esses dois tipos de auditoria também se traduzem por auditoria externa (ou independente) e auditoria interna respectivamente.

De acordo com Almeida (2003, p. 26), a auditoria externa das demonstrações contábeis é:

[...] Aquela que examina as demonstrações contábeis de uma empresa e emite sua opinião sobre estas, o que a tornou fundamental, vista como uma medida de segurança, na opinião dos investidores, que passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Enquanto isso, a auditoria interna (operacional), para Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 16), “[...] constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.”.

Essas duas modalidades de auditoria citadas podem ser confundidas muitas vezes. Por isso, torna-se necessário esclarecer algumas diferenças básicas entre elas: como o propósito do trabalho, os parâmetros para a sua execução, a preocupação com os controles internos, a dependência profissional, a forma de relatórios e os principais usuários.

Para que se possam obter eficiência e eficácia nesses procedimentos, fazem-se necessários o embasamento nas normas e princípios de contabilidade geralmente aceitos e a contratação de um profissional independente auditor externo para emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis, ou seja, há um inter-relacionamento entre as duas auditorias, pois a auditoria externa considera a auditoria interna como parte do sistema de controle de uma empresa. Se perceber que a atividade exercida pela auditoria interna funciona com naturalidade, neutralidade e a contento, a auditoria externa simplifica seu trabalho, reduzindo sua extensão. (ATTIE, 1992).

2.6.3 Auditoria externa no Brasil

A evolução da auditoria no Brasil está primeiramente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, visto que os investimentos, também internacionais, foram implantados e obrigatoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a resolução 247/96 em 27 de março de 1996, “[...] que dispõe sobre a avaliação de investimentos em controladas e coligadas e sobre a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas [...]”, que apresenta como aspecto principal a obrigatoriedade das demonstrações contábeis serem auditadas por auditor independente registrado na CVM⁴, para todas as controladas incluídas na consolidação, e que o ideal é que o exame de auditoria fosse efetuado pelo mesmo auditor da controladora.

A empresa de auditoria Arthur Andersen S/C, condenada em 2002 por obstrução legal, por ter queimado os documentos relativos aos serviços prestados à empresa Enron Corporation, foi uma das pioneiras a se instalarem no Brasil e, segundo Crepaldi (2004), já mantinha escritório no Rio de Janeiro/RJ desde 21 de outubro de 1909 sob a antiga denominação McAuliffe DAVIS BELL & CO.

⁴ Disponível em <http://www.cvm.gov.br/indexpo.asp>. Acesso em 28/08/2008.

Além da Arthur Andersen, a atual firma *PRICEWATERHOUSECOOPERS*, em 1915, incorporou a W. B. PEAT & CO. e TOUCHE FALLER & CO. na América do Sul, abrindo também um escritório no Rio de Janeiro/RJ. Entretanto, apesar da implantação de filiais de empresas de auditoria dos EUA e da Inglaterra no Brasil no início do século XX, a auditoria, efetivamente, foi oficializada pelo Banco Central do Brasil (BCB) em 1968.

O BCB estabeleceu também, por meio da Circular nº. 179, de 11-5-1972, as normas gerais de auditoria. Cabe ressaltar que a Resolução nº 321/72, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB –, atualmente denominado Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores) (Almeida, 2003, p 28).

Na época em 1.976, foi instituída a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404), que obrigam as companhias abertas (com suas ações negociadas em bolsas de valores) a serem auditadas por profissionais independentes registrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários). A CVM foi criada pela Lei 6.385/76, com a responsabilidade de normalizar os procedimentos contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de exercer as funções de fiscalização, semelhantemente à SEC norte-americana.

A partir desse ambiente é que a auditoria passou a se firmar no Brasil, na década de 70, e começou a substituir sua inicial utilidade, que consistia, segundo Niyama (2006, p. 9), em: “(a) atender as exigências estatutárias; b) exigências de consolidação de balanço para subsidiária brasileira de empresas multinacionais no exterior; e c) obter crédito junto a instituições financeiras oficiais ou privadas [...]”.

Como consequência dessas mudanças, um dos novos motivos para a contratação de uma auditoria externa é a necessidade, de acordo com Almeida (2003), entre outros fatores, de uma medida de controle interno por parte de acionistas, proprietários ou administradores da empresa. Notadamente, o fortalecimento da atividade foi obtido com a sofisticação das atividades empresariais, complexidades do mercado financeiro, tecnologias modernas e o constante desenvolvimento aprimoramento, direta e indiretamente, das normas e dos procedimentos de auditoria e do auditor por órgãos competentes como CVM, CFC e IBRACON.

3 METODOLOGIA

De acordo com Marconi e Lakatos (2001, p.155), considera-se pesquisa como uma metodologia de pensamento a qual requer um determinado tratamento científico e, dessa forma, constitui-se no caminho para se evidenciar a realidade do objeto da investigação.

Segundo Gil (1999, p. 45), as pesquisas são classificadas de acordo com seus objetivos gerais e são apresentadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

O presente estudo é uma pesquisa exploratória já que, de acordo com Gil (1999, p.45), “[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses [...]”.

Segundo Beuren (2003, p.80), uma pesquisa por meio de estudo exploratório visa a conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro ou, ainda, para construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Para contextualizar o estudo, fez-se necessária a utilização de pesquisa bibliográfica, que, de acordo com Vergara (2000, p. 48), “[...] é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral [...]”, compreendendo consulta a livros, teses, dissertações, artigos de revistas especializadas.

Quanto aos procedimentos, além da pesquisa bibliográfica, este estudo utiliza-se também da técnica de levantamento de dados

que se caracteriza pela interrogação das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Proceda-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. Gil (1999, p.70)

Posteriormente, foi feito um estudo empírico-analítico, que, segundo Martins (1994, p.26), “[...] são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos [...]”.

Foram buscadas informações qualitativas sobre as características do ensino da disciplina de Auditoria Contábil, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, no Brasil. Baseados na pesquisa bibliográfica foram elaborados dois questionários, nos quais se pretende responder, com perguntas abertas e fechadas, o problema de pesquisa exposto.

Nessa perspectiva, Gil (1999, p.129) afirma que “[...] construir um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas [...]”. Sendo assim, a

essência da pesquisa está nos questionários, pois as respostas às questões formuladas esclarecerão os problemas levantados, principalmente, a fim de se identificarem quais as características do aprendizado da disciplina Auditoria Contábil bem como as deficiências do ensino caracterizadas pelos auditores.

3.1 Procedimentos metodológicos

Para realização das análises dos testes estatísticos descritos abaixo, utilizou-se o *software* SPSS® - *Statistical Package for Social Sciences*, versão 15.0, com um nível de significância descrito em cada análise.

3.2 Questionários da pesquisa

Os questionários da pesquisa, apresentados nos apêndices, foram elaborados tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em auditoria e educação contábil. Os questionários são compostos por tópicos referentes à melhor caracterização da disciplina como conteúdo programático, bibliografia adotada, como itens relacionados.

Assim sendo, os referidos instrumentos de pesquisa foram disponibilizados na *internet*, para que os respondentes tivessem um fácil acesso ao mesmo. Para que o respondente tivesse conhecimento e acesso ao instrumento de pesquisa, foi encaminhada uma carta por meio eletrônico informando acerca dos procedimentos necessários a serem adotados para que o mesmo pudesse responder o questionário da pesquisa. Tais instrumentos ficaram disponibilizados no período de 01 a 30 de novembro de 2007 para respondentes IES e 01 a 28 de fevereiro de 2008 para os profissionais de auditoria.

3.3 População

O ambiente de investigação foi composto pelas instituições de ensino superior públicas e privadas que oferecem o curso de Ciências Contábeis no Brasil e os auditores independentes cadastrados no CFC.

No caso das instituições de ensino superior, a população em 28 de agosto de 2007 era constituída por 957 instituições que ofereciam o curso de Ciências Contábeis – dados do Ministério da Educação (MEC) –, sendo 65 na região Norte, 178 no Nordeste, 106 no Centro-Oeste, 403 no Sudeste e 205 no Sul.

Todos os coordenadores dos 957 cursos identificados no sítio do MEC receberam uma carta enviada por meio eletrônico, informando acerca dos objetivos da pesquisa e dos procedimentos para a coleta, a fim de promoverem a coleta das informações entre os professores responsáveis pela disciplina de Auditoria Contábil. Destas 957 instituições, foi obtido um retorno de 165 respondentes o que corresponde a uma taxa 17,24%.

Em segundo momento, o questionário identificado no apêndice II foi disponibilizado também na *internet*, a todos os auditores e empresas de auditoria independente com registro e cadastro no Conselho Federal de Contabilidade – CFC, num total de 1.467 profissionais.

Para que os mesmos tivessem conhecimento da pesquisa, bem como acesso ao referido instrumento, foi encaminhado por meio eletrônico uma carta, semelhante a que fora para os coordenadores de cursos, convidando-os a participarem da pesquisa, além de passar-lhes as informações e instruções necessárias para responderem ao questionário.

Para o uso do cadastro e envio de tais correspondências eletrônicas, foi solicitada ao CFC devida autorização para utilização, comunicação e envio da pesquisa às entidades cadastradas. Da população de 1.467 profissionais, obteve-se retorno de 215 questionários, que corresponde uma taxa de 14,65%.

3.3.1 Freqüência

Para todas as respostas do questionário, tanto dos Professores quanto dos Auditores, foram dispostas em uma distribuição de freqüência. Conforme Stevenson (2001. p. 32/33).

Uma distribuição de freqüência é um método de agrupamento de dados em classes, ou intervalos, de forma que se possa determinar o número, ou a percentagem (isto é, a freqüência) de cada classe. Isso proporciona uma forma de visualizar um conjunto de números sem precisar levar em conta os números individuais, e pode ter grande utilidade quando precisarmos lidar com grande quantidade de dados.

Para determinar a frequência das respostas dos auditores, no quesito carga horária, utilizou-se a forma de *Sturges*. Conforme descrito por Martins (2005, p.32)

$$n = 1 + 3,33 \log_{10} (N)$$

$$n = 1 + 3,33 \log_{10} (380) = 9,590679377$$

onde N é o número de elementos do conjunto, também chamado *frequência total*.

Amplitude de Classe:

$$600(\text{max}) - 60(\text{min}) = 540$$

Intervalo de Classe:

$$540 / 9,590679377 = 56,3046661$$

No caso, utilizou-se o intervalo de 60 horas.

3.3.2 Teste de Qui-quadrado

Qui-Quadrado é um teste de hipóteses que se destina a encontrar um valor da dispersão para duas variáveis nominais, avaliando a associação existente entre variáveis qualitativas. É um teste não paramétrico, logo não depende dos parâmetros populacionais, como média e variância.

O princípio básico deste método é comparar proporções, isto é, as possíveis divergências entre as frequências observadas e esperadas para um certo evento, ou seja, realiza-se o teste numa tabela de contingência onde as frequências das respostas estão representadas, pode-se dizer que dois grupos se comportam de forma semelhante se as diferenças entre as frequências observadas e as esperadas em cada categoria forem muito pequenas, próximas a zero.

Portanto, utilizou-se o teste para comparar a distribuição de diversos acontecimentos em diferentes amostras, a fim de avaliar se as proporções observadas destes eventos mostram ou não diferenças significativas ou se as amostras diferem significativamente quanto às proporções desses acontecimentos.

Assumindo algumas suposições de que os grupos a serem comparados são independentes e as respostas foram selecionadas aleatoriamente pode-se fazer hipóteses sobre os grupos a serem comparados.

Hipótese nula (H_0): As frequências observadas não são diferentes das frequências esperadas, portanto, não há associação entre os grupos. (Não há diferença entre as respostas)

Hipótese alternativa (H_1): As frequências observadas são diferentes das frequências esperadas, portanto, há associação entre os grupos. (Há diferença entre as respostas)

Para verificar essas hipóteses utilizamos a estatística do teste dada por:

$$T = \sum [(O_{ij} - E_{ij})^2 / E_{ij}]$$

Onde:

O_{ij} é a frequência observada no grupo i e classe j

E_{ij} é a frequência esperada no grupo i e classe j

$$(E_{ij} = (n_i * C_j) / N)$$

Onde:

n_i é o total do grupo i

C_j é o total da classe j

N é o total dos i grupos

Comumente consulta-se uma tabela com uma distribuição de probabilidade daquela estatística e verificamos essas probabilidades, porém podemos transformá-la em uma estimativa mais precisa, o *p-value*.

Tem-se que o *p-value* é a probabilidade máxima de erro ao rejeitar a hipótese nula, ou seja, de que não há associação dos grupos quando realmente há essa associação.

Geralmente trabalha-se com um grau de confiança de 95% (5% de probabilidade de erro, ou, 5% de nível de significância), e assim tem-se uma boa confiança de não errar nas decisões. Para valores do *p-value* menores que 0,05 rejeita-se a hipótese nula com probabilidades ainda menor que o grau de confiança e então estando mais certo de fazer a decisão correta.

3.3.3 Teste de Mann-Whitney

Quando o experimento obtém um resultado de duas populações pode-se usar um teste estatístico para ver se a hipótese nula, que as duas populações pensam identicamente, pode ser rejeitada.

Assumindo as suposições que se trabalha com uma amostra aleatória, que as duas amostras são independentes e a escala de medida é no mínimo ordinal pode-se fazer hipóteses sobre os grupos a serem comparados.

Hipótese nula (H_0): Não há diferença entre duas populações;

Hipótese alternativa (H_1): Há diferença entre as duas populações.

Uma abordagem para testar as hipóteses mencionadas é a de combinar as duas amostras em uma só amostra ordenada e então atribuir postos aos valores da amostra do menor ao maior, sem considerar de que população aquela observação foi originada.

O teste estatístico é a soma dos postos ligado às observações de uma população. Se a soma dos postos for muito grande (ou pequena) a indicações que os valores dessa população tendem a ser maior (ou menor, se for o caso) que os valores da outra população. Então a hipótese nula de que não há diferenças entre as populações pode ser rejeitada.

Deste modo utilizou a estatística do teste dada por:

$$T = \sum R(X_i),$$

Onde $R(X_i)$ é a soma dos posto da n observações de uma das populações.

Deste modo, consultando uma tabela com uma distribuição de probabilidade daquela estatística, segundo a população, verifica-se essa probabilidade, pode transformá-la em uma estimativa mais precisa, o *p-value*.

Tem-se que o *p-value* é a probabilidade máxima de erro ao rejeitar a hipótese nula, ou seja, de que não há associação dos grupos quando realmente há essa associação.

3.3.4 Teste de Kolmogorov-Smirnov

É usado para determinar se duas distribuições de probabilidade subjacentes diferem uma da outra ou se uma das distribuições de probabilidade subjacentes difere da distribuição

em hipótese, em qualquer dos casos com base em amostras finitas, ou seja, foi utilizado para saber se a distribuição de resposta dos auditores é igual a distribuição de respostas das instituições.

O Teste Kolmogorov-Smirnov baseia-se no maior desvio absoluto entre a distribuição dos auditores $A(x)$ e instituições de ensino $I(x)$.

Este desvio máximo aceitável é baseado pela seguinte estatística:

$$D = \max |A(x) - I(x)|$$

Para realizar o teste de comparação, com a função de distribuição cumulativa uniforme, são seguidos os seguintes passos:

1o. Passo: Ordenar os valores em ordem crescente

2o. Passo: $D+ = \max \{A(i) - I(i)\}$

$$D- = \max \{I(i) - A(i)\}$$

3o. Passo: Escolher o maior valor entre $D+$ e $D-$.

4o. Passo: Determinar o valor crítico $D\alpha$, por nível de significância e tamanho da amostra N .

5o. Passo: Comparação de D e $D\alpha$

$D > D\alpha$ - hipótese rejeitada

$D < D\alpha$ - hipótese aceita

Pode-se transformar a estatística do teste em uma estimativa mais precisa, o *p-value*. Tem-se que o *p-value* é a probabilidade máxima de erro ao rejeitar a hipótese nula, ou seja, de que não há associação dos grupos quando realmente há essa associação.

Geralmente trabalha-se com um grau de confiança de 95% (5% de probabilidade de errar, ou, 5% de nível de significância), assim tem-se uma boa confiança de que não haverá erros nas decisões, logo para valores do *p-value* menores que 0,05 rejeita-se a hipótese nula com probabilidades ainda menor que o grau de confiança e então estando mais certos de fazer a decisão correta.

3.3.5 Análise de Correlação

No item específico sobre a bibliografia adotada pelas IES e pelos Auditores, em função da grande quantidade de respostas na básica e complementar optou por fazer o teste de correlação com o objetivo de verificar se há uma correlação entre as duas classes pesquisadas.

Quando os dados são não-paramétricos, deve-se utilizar a correlação de *Spearman* ao invés do coeficiente de correlação de Pearson. É uma medida utilizada entre dados não-paramétricos ordinais ou intervalares nos quais não se conhece a forma exata de distribuição e não se quer afirmar que é uma normal sem a conhecermos anteriormente. Em muitos casos, quando a distribuição se aproxima da distribuição normal, os resultados obtidos são próximos aos encontrados em Pearson.

Esse coeficiente leva em conta a ordenação dos dados, através de posições em filas. Sua fórmula (Siegel, 1975, p.46) é dada por:

$$r_s = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^N d_i^2}{N^3 - N}$$

Correlação positiva significa uma associação positiva entre as variáveis, ou seja, quando uma variável cresce, a tendência é a outra também crescer e quando a correlação é negativa, vice-versa.

Num primeiro momento correlacionou a bibliografia básica e complementar indicada pelas IES com a bibliografia básica e complementar recomendada pelos auditores. No segundo momento correlacionou o total da bibliografia (básica e complementar) com o total da bibliografia recomendada pelos auditores.

3.3.6 Análise Discriminante

Nas outras respostas do questionário excetuando a bibliografia adotada e recomendada já citada no item anterior, foi utilizada a técnica estatística Análise Discriminante, que segundo Maroco (2003, p. 331) é uma técnica estatística multivariada de dados cujos objetivos são:

- a) identificação das variáveis que melhor discriminam entre dois ou mais grupos de indivíduos estruturalmente diferentes e mutuamente exclusivos;
- b) a utilização destas variáveis para criar uma função discriminante que represente de forma parcimoniosa as diferenças entre os grupos;
- c) a utilização desta função discriminante para classificar à priori novos indivíduos nos grupos.

De acordo com Hair et al (2007, p. 209), “[...] a discriminação é conseguida estabelecendo-se os pesos da variável estatística para cada variável, para maximizar a variância entre grupos relativa à variância dentro dos grupos, e a função discriminante é determinada de uma equação.”.

A equação assume a seguinte forma:

$$Z_{jk} = a + W_1 X_{1k} + W_2 X_{2k} + \dots + W_n X_{nk}$$

Onde:

Z_{JK} = escore Z discriminante da função discriminante j para o objeto k.

a = intercepto.

K_l = peso discriminante para a variável independente l.

X_{lK} = variável independente l para o objeto k.

Essa função é conhecida como função discriminante linear de Fisher, onde após a dedução da primeira função discriminante, os pesos das funções seguintes são obtidos sobre a restrição adicional de que os escores das funções não estejam correlacionados (MAROCO, 2003, p. 334).

Entretanto, para que essa técnica possa ser empregada, algumas condições devem ser observadas, tais como: normalidade multivariada das variáveis independentes; homogeneidade das matrizes de variância e covariância; ausência de multicolinearidade e linearidade (HAIR et al, 2007, p. 220-221).

Segundo Tabachnick e Fidell (2001, p. 462), a normalidade multivariada significa que as variáveis independentes formam amostras aleatoriamente escolhidas da população e que a distribuição de seus valores se aproximam de uma distribuição normal. De acordo com Maroco (2003, p. 332), não existe nenhum teste para verificar este pressuposto, mas de uma forma geral, aceita-se que cada uma das p variáveis possui distribuição normal.

Com relação à condição de homogeneidade das matrizes de variância e covariância, Hair et al (2007, p. 220) explica que as matrizes de covariância desiguais podem afetar negativamente o processo de classificação. Se os tamanhos das amostras são pequenos e as matrizes são diferentes, a significância estatística do processo de estimação é afetada adversamente.

A multicolinearidade denota que duas ou mais variáveis independentes estão altamente correlacionadas, de modo que uma variável pode ser altamente explicada ou prevista pela outra variável (ou outras variáveis), acrescentando pouco ao poder explicativo do conjunto (HAIR et al , 2007, p. 221).

Por último, quanto à linearidade das variáveis, Hair et. al (2007, p. 221) informa que é uma suposição implícita, pois as relações não lineares não são refletidas na função discriminante, a menos que transformações específicas de variáveis sejam executadas para representar efeitos não lineares.

Outro ponto importante da Análise Discriminante, é a classificação dos grupos, ou a determinação do escore de corte, que segundo Hair et. al (2007, p. 224) “[...] é o critério (escore) em relação ao qual o escore discriminante de cada objeto é comparado para determinar em qual grupo o objeto deve ser classificado.”.

Para análise dos testes consideraram-se como variáveis dependentes IES = 0 e Auditores = 1, e as demais respostas do questionário como variáveis independentes. Optou-se por não incluir o quesito sobre titulação dos docentes, visto que quando o teste foi efetuado utilizando o SPSS[®], o mesmo apresentou-se insignificante inviabilizando assim a continuidade dos testes.

4 RESULTADO DA PESQUISA

4.1 Análise Descritiva dos Dados

4.1.1 Sobre a Disciplina Auditoria

Das IES pesquisadas, 71% oferece a disciplina Auditoria a seus alunos regulares no 4º ano do curso, ou seja, durante o 8º ou 9º semestre. Uma parcela dos cursos (17%) ministra a disciplina para os alunos que estão regularmente no 3º ano, o que corresponde ao 5º ou 6º semestre e 12% ministra a disciplina para os alunos que estão regularmente no 5º ano, o que corresponde ao 9º ou 10º semestre. (Tabela 1 Apêndice III)

Para 67% dos profissionais de auditoria, a disciplina deveria ser ministrada no 4º ano, o que corresponde ao 8º e 9º semestre. Para 19% a disciplina deveria ser ministrada em todos os semestres, e ainda para outros 14% a disciplina deveria ser ministrada no 3º ano, o que corresponde ao 5º ou 6º semestre. (Tabela 2 Apêndice III)

Com relação à carga horária semestral da disciplina Auditoria oferecida nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, pôde-se verificar que a maioria destes, 87%, atribui uma carga horária de 60 a 120 horas e 21% uma carga de 120 a 180 horas, apresentando uma carga horária média simples de 86 h/aulas. (Tabela 3 Apêndice III)

Na visão dos Auditores, pôde-se verificar que, 50%, atribui uma carga horária de 60 a 120 horas. Para 16%, uma carga horária de 120 a 180 horas para a disciplina seria o ideal para o aprendizado com uma carga horária média de 190 h/aulas. (Tabela 4 Apêndice III)

Para 51,5% das IES pesquisadas não existe pré-requisito para o aluno cursar a disciplina e para 48,5% das IES há necessidade de pré-requisito para a disciplina citada. (Tabela 5 Apêndice III)

Na opinião dos auditores 81% opinaram que a disciplina Auditoria deve haver pré-requisitos para o discente cursar a disciplina, e para apenas 19%, não há necessidade de uma base para cursar a disciplina. (Tabela 6 Apêndice III)

No caso específico dos docentes, as disciplinas consideradas como pré-requisitos foram: Contabilidade Geral apresentando 29% da IES pesquisadas, Contabilidade Avançada

28%, Contabilidade de Custos 26%, Análise das Demonstrações Contábeis 11% e outras com 6%.(Tabela 7 Apêndice III)

A opinião dos Auditores apresenta uma pequena aproximação com a realidade das IES, para 48,2% dos respondentes considera a disciplina Contabilidade Geral como primordial para o aprendizado da disciplina em questão, para 38,6% consideram as disciplinas Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras, para 28,9% a disciplina Contabilidade de Custos.

As disciplinas Teoria da Contabilidade e Métodos Quantitativos, que não foram citadas por nenhuma das IES pesquisadas, destacam-se com 25,3% e 21,7% respectivamente. (Tabela 8 Apêndice III)

Quando questionados sobre a distribuição do conteúdo da disciplina Auditoria Contábil, os docentes indicaram que ministram em média 31% do conteúdo sobre Auditoria das Demonstrações Contábeis, 20% sobre Auditoria de Controles Internos, 15% Auditoria Interna e, 12% Auditoria Operacional e 22% do conteúdo distribuído entre Auditoria da Qualidade, Métodos Quantitativos Aplicado e Outros. (Tabela 9 Apêndice III)

Para os Auditores a distribuição dos conteúdos da disciplina em questão aparece quase na mesma proporção das respostas dos docentes, conforme (Tabela 9 Apêndice III)

Para 56% dos docentes carga horária da disciplina é suficiente para abranger todo o conteúdo proposto no plano de ensino e para 44% a carga horária se mostra insuficiente conforme (Tabela 10 Apêndice III)

4.1.2 Sobre o Corpo Docente

No que concerne à formação acadêmica dos docentes que ministram a disciplina Auditoria é possível observar na (Tabela 11 do Apêndice III) que 69,9%, são especialistas ou bacharéis em Ciências Contábeis ou em outras áreas.

Dos docentes pesquisados 29,6% possuem mestrado em Contabilidade ou em outras áreas e somente 0,5% possuem doutorado.

Na opinião dos Auditores, a disciplina Auditoria deveria ser ministrada para 47,8% dos respondentes por Mestres, 44,1% por Especialistas ou graduados e para 8,1% por Doutores.(Tabela 12 Apêndice III)

Quando questionados sobre sua experiência profissional, 64,21% dos docentes da disciplina Auditoria Contábil afirmaram que são contadores, 44,8% trabalham ou já trabalharam em empresas de auditoria independente, 33,9% possuem experiência em controladoria, 31,5% trabalham ou já trabalharam em empresas de auditoria privada e 30,3% dos docentes possuem experiência em empresas de auditoria pública⁵. (Tabela 13 Apêndice III)

Na opinião dos auditores, para ministrar a disciplina auditoria além de ser contador é necessário experiência nas seguintes áreas: 97,7% acreditam que o docente necessite ter experiência em auditoria independente 47,9% trabalhe ou já tenha trabalhado em empresas de auditoria, possuir experiência em empresas de auditoria pública 23,3% e ter desenvolvido ou desenvolva atividades na área de controladoria 19,5%.(Tabela 14 Apêndice III)

Com relação ao regime de contratação dos docentes conforme apresentado na tabela 15, 93,3% informaram que são professores contratados em regime horista e 6,7% trabalham em regime integral.

Na opinião dos auditores conforme (tabela 16 do Apêndice III) o docente deveria ser contratado em regime parcial (horista) com 85,6%, conforme comentado por uma boa parte dos respondentes, deve-se ao fato dos mesmos enquanto profissionais da área contábil, precisarem constantemente se ausentar das IES, para desenvolvimento de atividades não relacionadas ao ensino.

4.1.3 Sobre a Bibliografia Adotada

No que diz respeito à bibliografia básica adotada na disciplina Auditoria Contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, 23% dos docentes, informou que utiliza o livro de Marcelo Cavalcante Almeida, intitulado “Auditoria - um curso moderno e completo”.

21% dos professores, também adota o livro “Auditoria - Conceitos e aplicações”, de William Attie, 10% dos docentes afirmaram que utilizam os livros “Auditoria Interna” de William Attie e Auditoria Contábil: Teoria e Prática de Sílvio Aparecido Crepaldi, e 8%

⁵ Os percentuais não são cumulativos visto que, que cada respondente poderia indicar mais de uma opção.

utilizam o livro de Hilário Franco e Ernesto Marra “Auditoria Contábil Normas de Auditoria. procedimentos e papéis de trabalho”.

No que diz respeito à bibliografia complementar, os livros mais adotados com 29% dos respondentes são: Antonio de Loureiro Gil, “Auditoria da qualidade: ISO 9000/10000 - Visão 2000”, e Antonio Lopes de Sá, “Curso de Auditorias”.(Tabela 17 Apêndice III)

Corroborando com os docentes no que diz respeito à bibliografia básica recomendada pelos auditores na disciplina Auditoria Contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, a maioria dos auditores, 17%, informou que o livro de Marcelo Cavalcante Almeida, intitulado “Auditoria - um curso moderno e completo” seria o mais indicado para ministrar a disciplina. Outros 13% recomendam o livro de Hilário Franco e Ernesto Marra “Auditoria Contábil Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho” e 12%, também recomendam o livro “Auditoria - Conceitos e aplicações”, de William Attie. (Ver tabela 18 Apêndice III)

Como bibliografia complementar o livro mais recomendado com 11% dos respondentes foi “Auditoria Por Meios Eletrônicos” do Conselho Regional de São Paulo, (Tabela 18 Apêndice III)

4.1.4 Quanto a Metodologia de Ensino

Quanto à metodologia de ensino utilizada pelos professores na disciplina Auditoria Contábil, 92,1%, mantém a tradicional aula expositiva em sala de aula como uma das técnicas metodológicas. Para 60%, utiliza o uso de livros indicados na bibliografia para o desenvolvimento do conteúdo. Para 50,2% dos docentes, afirma que utilizam utiliza os instrumentos de informática (projeter multimídia ou computador) como apoio para transmissão do conteúdo em sala de aula, para, 45,5%, também adota a prática de convidar palestrante com profissionais da área com o objetivo de dinamizar as aulas. (Tabela 19 Apêndice III)

Sobre a metodologia de ensino proposta pelos profissionais de auditoria para a disciplina em questão, 81,3% acredita que a metodologia tradicional seja a mais adequada para a transmissão dos conhecimentos.

Contrariando os docentes, 67,1% dos profissionais acreditam que a utilização de instrumentos de informática (projeter multimídia ou computador), seja a segunda forma na

transmissão do conteúdo, para 57,7% a melhor metodologia seria palestra com profissionais da área para transmissão de experiência aos discentes.

Para 50,5% dos respondentes, o estudo em sala de aula com a utilização de livros, indicados na bibliografia é uma das metodologias a serem adotadas e 25,2% dos auditores, indicaram visitas a empresas, como forma de transmissão de conhecimentos. (Tabela 20 Apêndice III)

4.1.5 Sobre a Metodologia de Ensino (Teórico x Prático)

Sobre a transmissão dos conhecimentos no quesito teórico x prático, 52,1% dos docentes afirma que a experiência pessoal do docente seja a melhor forma e para 44,2% a utilização de documentação de empresa fictícia para o melhor aprendizado do discente.(Tabela 21 do Apêndice III)

Corroborando com os docentes, 67,6% dos auditores acreditam que a experiência profissional do docente seja uma das melhores formas da transmissão dos conhecimentos, para 42% o melhor seria a utilização de documentos de empresa real para o melhor aprendizado, mas “O melhor seria utilizar empresa real com documentação, mas por força de regras de sigilo profissional, diria que é pelo menos antiético apresentar papéis de trabalho de empresas reais” ou ainda, “Experiência do profissional, docente combinada com a vivência prática e demonstrada por meio do uso de empresa real com documentação” e, “No item empresa real incluo também órgãos públicos uma vez que os documentos e informações de sua contabilidade são de acesso público garantido por Lei”⁶.

Para 35,5% dos profissionais de auditoria, o melhor seria a utilização de empresa fictícia “Entendo que casos práticos combinados com adoção de procedimentos aplicados em empresas fictícias (baseada em casos reais)”. (comentário extraído do questionário enviado aos auditores, sobre conteúdo teórico x prático). (Tabela 22 do Apêndice III)

Ao serem questionadas sobre as dificuldades encontradas para ministrar a disciplina Auditorias Contábeis nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, para 55% docentes, citou a falta de interesse dos alunos, para 32% creditou a pouca bibliografia atualizada para a

⁶ Comentário extraído do questionário enviado aos auditores, sobre conteúdo teórico x prático.

condução da disciplina e para 11%, as dificuldades encontradas é o pouco domínio do conteúdo por parte do docente. (Tabela 23 do Apêndice III)

Ao serem questionadas sobre o interesse dos alunos pela disciplina, 58% apontaram como médio principalmente, os alunos do curso noturno, devido a falta de oportunidade de colocar em prática a teoria da sala de aula, e 33% dos respondentes afirmam que há muito interesse pela disciplina por parte dos discentes, principalmente quando o respondente está situado em regiões industrializadas. (Tabela 24 do Apêndice III)

4.2 Análise Quantitativa dos Dados

Sobre a bibliografia indicada pelas IES e recomendada pelos Auditores: optou-se por promover uma análise de correlação do quesito bibliografia, em razão da grande quantidade e diversidade de respostas o que poderia prejudicar a análise discriminante.

A bibliografia básica indicada nos planos de ensino pelos Professores, e a recomendada pelos Auditores se mostram correlacionadas, na Tabela 1, pode-se evidenciar que a correlação de 0,658 é significativa ao menor nível tolerado de erro em estatística 1%. Desta forma, pode-se inferir que há correlação positiva entre as variáveis, ou seja, as bibliografias básicas indicadas pelas IES e pelos Auditores, seguem o mesmo sentido, conforme apresentado nas tabelas de frequências 23 e 24 do Apêndice III, onde os percentuais de resposta da bibliografia básica se mostram próximas.

Quanto à bibliografia complementar indicada pelas IES e recomendada pelos Auditores, pode-se evidenciar na Tabela 1, que não há relação entre as respostas, visto que, a correlação de 0,189, não foi significativa comprovando que as respostas no quesito bibliografia complementar as respostas divergem. Como se pode perceber as distorções aparecem em relação as obras do CRC/SP “Auditoria Por Meios Eletrônicos”, “Controles Internos nas Empresas” e Hilário Franco e Ernesto Marra”Auditoria Contábil Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho”

Foram somadas as duas bibliografias (Básica e Complementar), das adotadas pelas IES e das recomendadas pelos Auditores, com o objetivo de identificar se no geral, as respostas condizem. Desta forma, fica evidenciada a correlação positiva entre as bibliografias totais visto que o coeficiente de correção de 0,706 foi significativo ao nível de 1%, comprovando que há relação entre as indicações dos Auditores e das IES no geral.

Para verificar a validade das respostas sobre o corpo docente, utilizou-se a seguinte hipótese:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos auditores e das IES.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos auditores e das IES.

O resultado desse teste está na tabela 1, o tema em questão apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , menor que 0, 05, indicando que deve-se rejeitá-la, ou seja tem-se evidencia de que há diferença entre as respostas das duas população.

Tabela 1: Análise de Correlação

		Básica Auditores
Básica IES	Coeficiente de Correlação	0,658**
	Significância bi-caudal	0,004
	Amostra	17
		Complementar Auditores
Complementar IES	Coeficiente de Correlação	0,189
	Significância bi-caudal	0,469
	Amostra	17
		Total Auditores
Total IES	Coeficiente de Correlação	0,706**
	Significância bi-caudal	0,002
	Amostra	17

** Correlação significativa ao nível de 1% (bi-caudal)

4.2.1 Análise dos Testes de Qui-Quadrado, Mann-Whitney e Kolmogorov-Smirnov

Questão um do questionário sobre o período que a disciplina é ou deveria ser ministrada direcionado aos Auditores comparada com a mesma questão do questionário direcionado as instituições de ensino.

Nesta análise, percebe-se que apenas a população de Auditores teve a opção de marcar todos os semestres, já que as instituições de ensino estavam restritas a descrever a realidade do semestre em que esta é aplicada. Deste modo, optou-se em retirar tais respostas do grupo de auditores.

Utilizou-se o teste de Kolmogorov-Smirnov para testar as hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um p -valor ou probabilidade de ocorrer o resultado observado na amostra dado que H_0 é verdadeira, maior que 0, 05, indicando que não se deve rejeitá-la, ou seja, tem-se evidências de que não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste veio corroborar com a análise descritiva, que mostra uma convergência de opiniões sobre o semestre a ser ministrada a disciplina.

Tabela 2: Semestre em que disciplina é ministrada

	Semestre em que a disciplina é ministrada				
	1	2	3	4	5
Instituição de ensino	0	0	24	123	18
Auditores	0	0	42	137	0
<i>P-value</i> encontrado	0,1247				

A Questão dois do questionário direcionado aos auditores comparados com a questão três do questionário direcionado as instituições de ensino.

Utilizou-se o teste de qui-quadrado para testar as seguintes hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um p -value ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , menor que 0, 05, indicando que deve-se rejeitar, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respostas das duas populações.

Tabela 3: Pré-requisito para a disciplina

	Pré-requisito para a disciplina Auditoria	
	Não	Sim
Instituição de ensino	85	80
Auditor	31	184
<i>P-value</i> encontrado	0,0001	

Segunda parte da questão dois do questionário direcionado aos auditores comparados com a questão três do questionário direcionado as instituições de ensino.

Utilizou-se o teste de qui-quadrado para testar as seguintes hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , maior que 0,05 para os pré-requisitos de Contabilidade de Custos, Contabilidade Avançada e Contabilidade Geral, indicando que deve-se aceitar a hipótese nula, ou seja, tem-se evidências de que não há diferença entre as respectivas respostas das duas populações.

O mesmo teste, para a variável, Outras disciplinas, apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , menor que 0,05, indicando que deve-se rejeitar a hipótese nula, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respectivas respostas das duas populações em relação ao referido item.

Tabela 4: Disciplina de pré-requisito

	Disciplina de pré-requisito							
	Contabilidade de Custos		Contabilidade Avançada		Contabilidade Geral		Outras	
	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim
Instituição de ensino	100	65	92	73	79	86	102	63
Auditores	59	24	51	32	43	40	38	45
	Contabilidade de Custos		Contabilidade Avançada		Contabilidade Geral		Outras	
<i>P-value</i> encontrado	0,105		0,392		0,559		0,016	

A Questão três do questionário relacionado à carga horária da disciplina direcionada aos auditores comparados com a questão dois do questionário direcionado as instituições de ensino.

Utilizou-se o teste de Mann-Whitney para testar as hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um *p-value* ou probabilidade de ocorrer o resultado observado na amostra dado que, H_0 , é verdadeira, menor que 0,05, indicando que deve-se rejeitá-la, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respostas das duas populações.

Segue a soma dos postos utilizados no teste. Se a soma dos postos de uma variável for muito maior que a da outra, há indicação de que os valores daquela tendem a ser maior que a

outra. Deste modo, tem-se que os Auditores apresentam a soma dos postos maior que a da população de instituição de ensino. Assim, há indicação que ela tende a apresentar valores maiores.

Tabela 5: Carga Horária

	Média dos postos	Soma dos postos
Instituição de ensino	117,74	19427,5
Auditores	246,34	52962,5
<i>P-value</i> encontrado		0,0001

A Questão quatro do questionário direcionado aos auditores comparados com a questão cinco do questionário direcionado a instituição de ensino.

Utilizamos o teste de Kolmogorov-Smirnov para testar as seguintes hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , maior que 0,05 para as disciplinas Auditoria das Demonstrações Contábeis e Métodos Quantitativos Aplicado, indicando que deve-se aceitar a hipótese nula, ou seja, tem-se evidências de que não há diferença entre as respectivas respostas das duas populações.

O mesmo teste, para as variáveis Auditorias de Controles Internos, Auditoria Operacional, Auditoria de qualidade, Auditoria interna e Outros, apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , menor que 0,05, indicando que deve-se rejeitá-la, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respectivas respostas das duas populações em relação aos referidos itens.

Tabela 6: Distribuição do Conteúdo

Assuntos	<i>p-value</i> encontrado
Auditoria das Demonstrações	0,3060
Auditoria de Controles Internos	0,0020
Auditoria Operacional	0,0050
Auditoria de qualidade	0,0001
Auditoria Interna	0,0001
Métodos quantitativos Aplicados	0,6410
Outros	0,0001

Questão cinco do questionário direcionado aos Auditores comparada com a questão 7 do questionário direcionado a instituição de ensino intitulada formação acadêmica do(s) professor(es).

Utilizou-se o teste de qui-quadrado para testar as seguintes hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um p -valor ou probabilidade de ocorrer o resultado observado na amostra dado que H_0 é verdadeira, menor que 0,05, indicando que se deve rejeitá-la, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respostas das duas populações.

Tabela 7: Formação Acadêmica dos Docentes

	Formação mínima dos professores		Total
	Graduação/ Especialização	Doutorado/ Mestrado	
Instituição de Ensino	107	58	165
Auditor	87	128	215
Total	194	186	380

p -value encontrado 0,0001

Questão seis do questionário direcionado aos auditores comparada com a questão sete do questionário direcionado a instituição de ensino intitulada “experiência profissional do professor”.

Utilizou-se o teste de qui-quadrado para testar as seguintes hipóteses :

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um p -value ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , maior que 0,05 para as variáveis Departamento de auditoria de empresa pública e Contador, indicando que deve-se aceitar a hipótese nula, ou seja, tem-se evidências de que não há diferença entre as respectivas respostas das duas populações.

O mesmo teste, para a variável Empresa de auditoria independente, Departamento de auditoria de empresa privada, Controladoria e Peritagem, apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , menor que 0,05, indicando que deve-se rejeitá-la, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respectivas respostas das duas populações, em relação aos referidos itens.

Tabela 8: Experiência Profissional do Docente

Experiência profissional do professor	Resposta	Instituição de Ensino	Auditor
Empresa de Auditoria Independente	Não	91	5
	Sim	74	210
Departamento de auditoria de empresa pública	Não	115	165
	Sim	50	50
Departamento de auditoria de empresa privada	Não	113	112
	Sim	52	103
Controladoria	Não	109	173
	Sim	56	42
Peritagem	Não	150	20
	Sim	15	14
Contador	Não	3	0
	Sim	106	54

Experiência profissional do professor	<i>p-value</i> encontrado
Empresa de Auditoria Independente	0,0001
Departamento de auditoria de empresa pública	0,122
Departamento de auditoria de empresa privada	0,001
Controladoria	0,001
Peritagem	0,0001
Contador	0,219

A questão sete do questionário direcionado aos auditores, comparada com a questão sete do questionário direcionado a instituição de ensino intitulada regime de contratação do docente.

Utilizou-se o teste de qui-quadrado para testar as hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um p-valor ou probabilidade de ocorrer o resultado observado na amostra dado que H_0 é verdadeira, maior que 0,05, indicando que deve-se aceitá-la, ou seja, tem-se evidências de que não há diferença entre as respostas das duas populações.

Tabela 9: Regime de Contratação do Docente

	Regime de Contratação	
	Parcial	Integral
Instituição de ensino	154	11
Auditoria Fiscal	184	31
<i>p-value encontrado</i>	0,17	

A questão nove do questionário direcionado aos auditores, comparada com a questão nove do questionário direcionado as instituições de ensino.

Tabela 10: Frequência de respostas ao tipo de metodologia de aprendizado.

	Instituição de ensino		Auditores	
	Quant	%	Quant	%
Sala de Aula	152	35,10	175	30,17
Estudo de Livros indicados na bibliografia	99	22,86	110	18,97
Visita a empresas	13	3,00	43	7,41
Palestra com profissionais da área	75	17,32	113	19,48
Uso de computadores	59	13,63	82	14,14
Seminários	32	7,39	54	9,31
Outros	3	0,69	3	0,52
Total	433	100,00	580	100,00

Calculando a porcentagem relativa da população de Instituição de Ensino e de Auditor segundo a metodologia, verificou uma maior preferência de opinião pelo aprendizado em sala de aula, estudo de livros indicados na bibliografia e palestras com profissionais da área, para os itens respondidos tanto por indivíduos do grupo Instituição de Ensino e Auditor.

A questão dez do questionário direcionado aos auditores fiscais, comparados com a questão dez do questionário direcionado a instituição de ensino.

Utilizou-se o teste de qui-quadrado para testar as hipóteses:

H_0 = Não há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

H_1 = Há diferença entre as respostas dos Auditores e das instituições de ensino.

O teste mencionado apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula, H_0 , maior que 0,05 para a variável Empresa fictícia com documentação, indicando que deve-se aceitar a hipótese nula, ou seja, tem-se evidências de que não há diferença entre as respectivas respostas das duas populações.

O mesmo teste, para as variáveis Empresas (real com documentação e Experiência pessoal do docente, apresentou um *p-value* ou probabilidade de acontecer a hipótese nula (H_0).

menor que 0,05, indicando que deve-se rejeitá-la, ou seja, tem-se evidências de que há diferença entre as respectivas respostas das duas populações, em relação aos referidos itens.

Para a variável Outros não foi possível realizar o teste de qui-quadrado pela nulidade de marcações na referida opção. Por uma análise descritiva, pode-se facilmente ver que, para esta variável, tem-se evidências para dizer que não há diferenças entre as respectivas respostas das duas populações.

Tabela 11: Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático)

Ensino do Conteúdo	Resposta	Instituição de ensino	Auditor
Outros	Não	165	215
	Sim	0	0
Empresa real com documentação	Não	160	130
	Sim	5	85
Empresa fictícia com documentação	Não	92	140
	Sim	73	75
Experiência profissional do docente	Não	79	69
	Sim	86	146

Ensino do conteúdo	p-value encontrado
Outros	-
Empresa real com documentação	0,0001
Empresa fictícia com documentação	0,064
Experiência profissional do docente	0,002

4.2.2 Análise Discriminante

Com o objetivo de tentar validar os testes já efetuados neste estudo, procedeu-se a análise discriminante das respostas dos Profissionais de Auditoria e Docentes, para testar se as médias dos grupos são iguais.

O primeiro teste que o sistema apresenta é a igualdade de média dos grupos, que busca identificar quais as variáveis melhores discriminadas para os grupos em estudo.

Neste caso as variáveis selecionadas encontram-se dispostas na tabela 12 em função do baixo valor da estatística de *Wilks' Lambda*, que indica quanto menor a estatística da variável, melhor a discriminação do grupo.

Este teste também é conhecido por estatística U, em que os indicadores são obtidos a partir da razão entre a soma dos quadrados dos erros dentro dos grupos e a soma dos

quadrados dos erros totais, representando assim a proporção da variabilidade total que não é explicada pelas diferenças entre os grupos, sendo que na verdade testa a igualdade dos centróides dos grupos. Os valores mais próximos de 0 indicam forte diferença entre as médias e são desejados.

Tabela 12: Tests of Equality of Group Means

	Wilks' Lambda	F	df1	df2	Sig.
Semestre	,906	28,337	1	274	,000
2 Pré - requisito	,845	50,447	1	274	,000
3 Carga Horária	,788	73,833	1	274	,000
Distribuição do Conteúdo %					
4 % Auditoria das Dem. Contábeis	1,000	,001	1	274	,974
4 % Auditoria de Controle Interno	,941	17,052	1	274	,000
4 % Auditoria Operacional	,998	,665	1	274	,415
4 % Auditoria da Qualidade	,948	14,981	1	274	,000
4 % Auditoria Interna	,979	5,857	1	274	,016
4% Mét. Quant. Aplicado	,927	21,613	1	274	,000
4 % Outros	,983	4,827	1	274	,029
Experiência do Docente					
5Exp. Em Emp. de Auditoria Interna	,927	21,529	1	274	,000
5Exp. em dep. de Auditoria de Emp. Pública	,610	174,867	1	274	,000
5Exp. de dep. de Auditoria de em. Privada	,979	5,838	1	274	,016
5Experiência em Controladoria	,980	5,594	1	274	,019
5Experiência em Peritagem	,945	16,058	1	274	,000
5Experiência como Contador	,998	,613	1	274	,434
Disciplina Pré-Requisito					
6Contabilidade de Custos	,851	48,120	1	274	,000
6Contabilidade Avançada	,996	1,063	1	274	,303
6Contabilidade Geral	,993	1,814	1	274	,179
6Análise das Dem. Financeiras	,976	6,741	1	274	,010
6Teoria da Contabilidade	,996	1,221	1	274	,270
6Mét. Quantit. Aplicado	,999	,213	1	274	,645
6Perícia	,998	,617	1	274	,433
6Auditoria	,986	3,854	1	274	,051
6Ética	,999	,144	1	274	,704
Metodologia de Ensino					
7Sala de Aula	,979	5,795	1	274	,017
7Livros Indicados na Bibliografia	,993	1,794	1	274	,182
7Visitas a Empresas	,959	11,573	1	274	,001
7Palestra com Prof. da Área	,999	,164	1	274	,686
7Recursos de Informática	1,000	,052	1	274	,819
7Seminários	,990	2,861	1	274	,092
7Outros	1,000	,055	1	274	,815
Medologia Teórico x Prático					
8Empresa Fictícia com Documentação	,985	4,063	1	274	,045
8Empresa Real com Documentação	,780	77,069	1	274	,000
8Experiência Pessoal do Docente	,976	6,712	1	274	,010
9Regime de Contratação	,987	3,649	1	274	,057

a Cannot be computed because this variable is a constant.

O segundo teste é a igualdade das matrizes de variância e covariância, neste caso, o teste utilizado é o M de Box, que segundo Hair et al (2007, p. 207), é um teste estatístico utilizado para esse fim. Se o *p-value* (sig.) for maior que o nível de significância, então a igualdade das matrizes encontra sustentação, se for menor a suposição é violada. Logo, o objetivo é não rejeitar a hipótese que as matrizes são homogêneas.

As hipóteses a serem testadas são as seguintes:

H_0 = matrizes homogêneas

H_1 = matrizes não homogêneas

O resultado desse teste está na tabela 13, onde apresenta um *p-value* (sig.) de 0,000 e é menor que o α (nível de significância) de 0,05. Com isso, deve-se rejeitar H_0 , passando no pressuposto da quebra de igualdade entre as matrizes de covariância. Possíveis causas de diferença, os grupos não são significativos ou ausência de normalidade. Conforme Corrar (2007, p.256) esta anormalidade não inviabiliza o estudo devido ao tamanho da amostra, visto que, com a auxílio do SPSS[®], conseguiu-se realizar as demais etapas da análise.

Tabela 13: Test Results

Box's M		623,513
F	Approx.	10,711
	df1	55
	df2	217806,10
	Sig.	,000

Tests null hypothesis of equal population covariance matrices.

A tabela 14 evidencia o valor do *Eigenvalue* ou autovalor, que segundo Maroco (2003, p.353), é uma medida relativa de quão diferente os grupos são na função discriminante.

Neste caso, o resultado é de apenas uma função, correspondendo a 100% da variância explicada em termos de diferenças entre grupos. Esta tabela também apresenta as correlações canônicas, que demonstra o nível de associação entre os escores discriminantes e os grupos, para utilizar este resultado como % da variável dependente explicada pelo modelo, de acordo com Hair et al (2007, p. 238), deve-se elevar o resultado da correlação ao quadrado, no caso, tem-se $R^2 c = (0,814)^2 = 0,6626$, ou seja, a função explica 66% da discriminação entre os grupos.

Tabela 14. Eigenvalues

Function	Eigenvalue	% of Variance	Cumulative %	Canonical Correlation
1	1,967(a)	100,0	100,0	,814

a First 1 canonical discriminant functions were used in the analysis.

O próximo teste de hipótese é o de *Lambda de Wilks*, que segundo Maroco (2003, p.344) serve para testar a significância das funções discriminantes e é calculado a partir do determinante da matriz da soma dos quadrados e produtos cruzados dentro dos grupos e do determinante da matriz da soma dos quadrados e produtos cruzados total.

As hipóteses a serem testadas são as seguintes:

H_0 = média populacional dos dois grupos são iguais

H_1 = média populacional dos dois grupos são diferentes

O objetivo desse teste é não aceitar H_0 , pois as médias devem ser significativamente diferentes para melhor discriminar os grupos. O resultado desse teste está na tabela 15, onde o *p-value* (sig.) é menor que o α (nível de significância) de 0,05. Com isso, não aceita H_0 , concluindo que a função discriminante é altamente significativa.

Tabela 15: Wilks' Lambda

Test of Function(s)	Wilks' Lambda	Chi-square	df	Sig.
1	,337	292,589	10	,000

A tabela 16 apresenta os coeficientes estruturais, os quais estão agrupados de acordo com a correlação dentro dos grupos, entre as variáveis discriminantes e a função. As variáveis estão ordenadas pelo grau absoluto de correlação dentro da função.

Tabela 16: Structure Matrix

Variável	Function 1
5Experiência em Auditoria de Empresa Pública	,570
8Empresa Real com Documentação	,378
3 Carga Horária	,370
2 Pré-requisito	,306
6Contabilidade de Custos	-,299
5Experiência em Emp. De Auditoria Interna	-,200
5Experiencia em Peritagem	-,173
8Empresa Fictícia com Documentação	-,137
1Semestre	-,131
6Análise das Demonstrações Financeiras	,112
9Regime de Contratação	,111
5Experiência em Controladoria	,109
4 % Auditoria Interna	-,104
7Sala de Aula	-,104
7Recurso de Informática	,103
6Contabilidade Avançada	,094
7Palestra com Profissionais da Área	-,088
4 % Auditoria da Qualidade	-,084
7Livros Indicados na Bibliografia	-,079
5Expriência Controladoria	-,078
6Contabilidade Geral	,074
4% Métodos Quantitativos Aplicado	,073
4 % Controle Interno	,069
7Outros	,063
6Ética	-,062
4 % Auditoria das Demonstrações Contábeis	,061
4 % Outros	-,054
6Teoria da Contabilidade	,050
7Visita a Empresas	,048
6Auditoria	-,046
6Perito	-,046
7Seminários	,021
4 % Auditoria Operacional	,019
5Experiência em dep. De Aud. de Emp. Privada	,011
6Métodos Quantitativos Aplicado	-,009
8Experiência Pessoal do Docente	-,004

Pooled within-groups correlations between discriminating variables and standardized canonical discriminant functions Variables ordered by absolute size of correlation within function.

a. This variable not used in the analysis.

A Tabela seguinte apresenta as variáveis selecionadas para compor a função e seus respectivos coeficientes não padronizados.

Tabela 17: Canonical Discriminant Function Coefficients

	Function 1
2 Pré- requisito	1,014
3 Carga Horária	,004
4 % Auditoria Interna	-,028
5Experiência em Empresa de Auditoria	-,724
5Experiência em Departamento de Empresa Pública	1,774
5Experiência em Peritagem	-,373
6Contabilidade de Custos	-,542
6Análise das Demonstrações Financeiras	-,367
7Sala de Aula	-,719
8Empresa Real com Documentação	,995
(Constant)	-1,455

Unstandardized coefficients

Portanto, conforme os resultados apresentados na tabela acima, a função é descrita da seguinte forma:

$$Z = -1,455 + 1,014 (\text{pré-requisito}) + 0,004 (\text{carga horária}) - 0,028 (\text{auditoria interna}) - 0,724 (\text{experiência. em empresa. de auditoria}) + 1,774 (\text{experiência. em departamento. de auditoria. de empresa. pública}) - 0,373 (\text{experiência em peritagem}) - 0,542 (\text{contabilidade de custos}) + 0,367 (\text{Análise das Demonstrações Financeiras}) - 0,719 (\text{sala de aula}) + 0,995 (\text{empresa real com documentação})$$

Determinação do escore de corte para grupos de tamanhos distintos, segundo HAIR *et al* (2007, p.224) “[...] se os grupos não são do mesmo tamanho, mas são considerados representativos das proporções da população, uma média ponderada dos centróides dos grupos fornece um escore de corte ótimo para uma função discriminante, calculado como segue”:

$$Z_{cu} = \frac{N_A Z_B + N_B Z_A}{N_A + N_B}$$

$$\frac{61(-1,570) + 43(1,244)}{61 + 43} = -0,40652$$

O ponto de corte de - 0,40652, indica que se o escore determinante (Z) obtido com as respostas dos entrevistados for maior que ponto de corte será considerado Auditor, e menor será considerado como Docente.

Para finalizar o processo de classificação da amostra, são considerados os centróides dos grupos e as respectivas probabilidades para a obtenção do ponto de corte.

Tabela 18: *Functions at Group Centroids*

Auditor/IES	Function 1
0	-1,570
1	1,244

Unstandardized canonical discriminant functions evaluated at group means

A função de classificação de Fischer é apresentada na tabela 19 pela qual as observações podem ser classificadas considerando o grupo que apresentar maior escore. O procedimento classificatório consiste em introduzir os escores discriminantes e o valor das respectivas variáveis na função discriminante; o resultado maior indica a que grupo pertence àquela variável (se IES ou Auditores).

Percebem-se divergências entre a realidade das IES e o recomendado pelos Auditores em alguns pontos, como pré-requisitos para cursar a disciplina, experiência para ministrar a disciplina nas áreas de empresas de auditoria interna, em departamento de auditoria de empresas públicas, peritagem, disciplina contabilidade de custos como pré-requisito para a disciplina em questão, ênfase no conteúdo de auditoria das demonstrações financeiras, sala de aula como recurso para ministrar a disciplina e empresas com documentação real no tocante ao ensino teórico x prático.

Tabela 19: *Classification Function Coefficients*

	Auditor/IES	
	0	1
2 Pré- requisito	1,950	4,803
3 Carga Horária	,009	,020
4 % Auditoria Interna	,131	,051
5Experiência em Departamento de Auditoria Interna	,985	-1,052
5Experiência em Departamento de Empresa Pública	1,413	6,405
5Experiência em Peritagem	2,336	1,288
6Contabilidade de Custos	2,013	,489
6Auditoria das Demonstrações Financeiras	,575	1,607
7Sala de Aula	8,143	6,119
8Empresa Real com Documentação	-,339	2,462
(Constant)	-7,817	-11,453

Fisher's linear discriminant functions

Por fim, tem-se a validação dos resultados obtidos na análise discriminante. Neste processo utilizou-se a validação interna. A validação interna apresentada na tabela 20 consiste em verificar a eficácia da classificação das observações originais e a validação cruzada. O resultado é que 90,9% das observações foram classificadas corretamente.

A amostra que o SPSS® denomina de *cross-validated* é o teste de *Lamchembruch*, em que cada caso da amostra de desenvolvimento é retirado da amostra *cross-validated* e uma

nova função é gerada e aplicada sobre ele para verificar a capacidade de classificação. Esse teste mostrou um grau de acerto de 90,2% das classificações.

O teste principal é o que se aplica sobre a amostra de testes, pois ele indica se a função ou modelo serve para classificar uma variável que não participou de sua construção. A função conseguiu classificar 89,4% dos casos não selecionados, ou seja, o teste usou os casos em que a variável ALEAT assumiu o valor.

Pode-se considerar que esse modelo tem capacidade para realizar, em um bom nível, a classificação de elementos externos a si, isto é, que não contribuíram para sua composição.

Tabela 20: *Classification Results(b,c,d)*

Cases		Auditor/IES	Predicted Group Membership		Total	
			0	1		
Cases Selected	Original	Count	0	109	13	122
			1	12	142	154
		%	0	89,3	10,7	100,0
			1	7,8	92,2	100,0
	Cross-validated(a)	Count	0	109	13	122
			1	14	140	154
		%	0	89,3	10,7	100,0
			1	9,1	90,9	100,0
Cases Not Selected	Original	Count	0	36	7	43
			1	4	57	61
		%	Ungrouped cases	0	90	90
			0	83,7	16,3	100,0
	Ungrouped cases	%	1	6,6	93,4	100,0
			Ungrouped cases	,0	100,0	100,0

a Cross validation is done only for those cases in the analysis. In cross validation, each case is classified by the functions derived from all cases other than that case.

b 90,9% of selected original grouped cases correctly classified.

c 89,4% of unselected original grouped cases correctly classified.

d 90,2% of selected cross-validated grouped cases correctly classified

Uma outra medida de precisão é o Press's Q que testa o poder discriminatório da matriz de classificação quando comparada ao numero de classificações corretas de um modelo por chances, e calculado pela seguinte formula:

$$Q \text{ de Press} = \frac{[N - (nK)]^2}{N(K - 1)}$$

Onde:

N = Tamanho da amostra total

n = Número de observações classificadas corretamente

K = número de grupos

Essa medida compara o número de classificação correta com o tamanho da amostra total e o número de grupos. O valor calculado é então comparado com o valor crítico, se ele exceder a esse valor crítico, então a matriz de classificação pode ser considerada estatisticamente muito boa.

Calculando tem-se:

$$Q \text{ de Press} = \frac{[104 - (92 \times 2)]^2}{104(2 - 1)} = 61,54$$

Conforme demonstrado cálculo do Q Press foi de 61,54 valor acima de 6,63 (valor do qui-quadrado para um nível de significância de 0,01 é 6,63) demonstrando que excede no nível estatisticamente a precisão esperada de classificação.

4.2.3 Resumo da análise

De um modo geral, nota-se que há divergências nas opiniões apresentadas pelos auditores e pelos docentes, demonstrando que há um caminho a ser percorrido por tais profissionais a fim de que o discente tenha condições de adquirir os conhecimentos necessários para atuar frente ao mercado de trabalho.

Dentre as divergências, destaca-se, por exemplo, a carga horária atribuída para tal disciplina, na qual os profissionais entendem que as IES deveriam atribuir uma maior quantidade de horas para que houvesse uma melhor preparação do discente acerca do conteúdo necessário para que o mesmo pudesse atuar no mercado.

Tal necessidade pode decorrer em virtude de outras divergências, tais como: distribuição do conteúdo dentro do projeto pedagógico do curso, bibliografia utilizada, metodologia de ensino, pré-requisitos, experiência profissional.

Nota-se que as diferenças de opiniões não devem ser analisadas de forma isolada, haja vista que o auditor cobra por uma maior carga horária na referida disciplina uma vez que o discente não atende a pré-requisitos no momento que está atuando no mercado de trabalho.

Por sua vez, as IES encontram barreiras não somente para o aumento da carga horária, que pode ser na realidade consequência em virtude de falhas de base, como é o caso da

experiência profissional necessária do docente para a transmissão do conteúdo de auditoria, que consiste fundamentalmente na aplicação de procedimentos e técnicas.

O interessante é notar que, apesar de tal disciplina possuir características peculiares, há uma divergência de opiniões no que diz respeito a experiência necessária ao docente para que o mesmo possa ministrar tal disciplina. Por exemplo, os auditores entendem que o docente precisa ter conhecimento acerca da auditoria em empresa pública, já as instituições de ensino não compartilham dessa visão, tendo fundamentalmente como pré-requisito que o docente tenha experiência peritagem e auditoria interna.

Como conseqüência os profissionais esperam do discente ao ingressar no mercado de trabalho, que o mesmo tenha um conhecimento além dos procedimentos e técnicas aplicadas a auditoria, isto é, que o mesmo tenha uma visão ampla acerca das funções e responsabilidades da auditoria.

Corroborando essa tendência, os auditores entendem que há necessidade de que os discentes tenham fundamentalmente como pré-requisito a disciplina análise das demonstrações financeiras, divergência esta apontada no teste da análise discriminante. Já para as IES, o pré-requisito apontado foi a disciplina contabilidade de custos. Essa diferença revela que a concepção da disciplina de auditoria por parte das IES está voltada para que o discente tenha a compreensão acerca das rotinas internas tão somente, faltando-lhe o conhecimento mais abrangente no que tange as operações e seus reflexos na continuidade das organizações.

A seguir é apresentado o quadro 4, que ilustra o resumo da análise realizada a partir das diferenças encontradas em cada teste estatístico.

Testes	Diferenças apresentadas nos Testes Estatísticos			
	Qui-quadrado	Kolmogorov-Smirnov	Mann-Whitney	Análise Discriminante
Pré-requisitos	Sim			Sim
Disciplinas	Não			Sim
Carga Horária			Sim	Sim
Conteúdo		Sim		Sim
Formação Acadêmica	Sim			-
Experiência Profissional	Sim			Sim
Conteúdo teórico x prático				Sim

Quadro 4: Resumo da análise a partir dos testes estatísticos realizados

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal realizar uma análise comparativa acerca da percepção dos profissionais de auditoria independente bem como de docentes das Instituições de Ensino Superior (IES) quanto ao ensino de auditoria contábil, nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil. Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma revisão da literatura sobre o desenvolvimento dos cursos de ciências contábeis, no Brasil, surgimento e o desenvolvimento da auditoria no Brasil, seguida de uma pesquisa empírica através de aplicação de um questionário nas IES do Brasil e dos profissionais de auditoria com cadastro e registro no Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Percebeu-se durante a pesquisa, a existência de poucos estudos voltados ao ensino da disciplina auditoria contábil. Alguns trabalhos, voltados ao assunto foram encontrados, tais como Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002), porém possuem o foco no levantamento de conteúdos e comparação de conteúdos aplicados nas Instituições de Ensino Superior com o programa de treinamento na empresas de auditoria.

A partir da análise comparativa e quantitativa dos dados, os resultados revelam que, a opinião dos auditores é convergente com o das IES quanto ao semestre em que a disciplina é ou deveria ser ministrada, haja vista que o teste de *Kolmogorov-Sminorv* apresenta um *p-value* maior que 0,05, indicando que não se deve rejeitar a hipótese, ou seja, há evidência de que não há diferença entre as respostas dos dois grupos. Entretanto, com relação ao pré-requisito para cursar a disciplina em questão, o teste qui-quadrado indica que há evidências de diferença entre as respostas das duas populações.

Quando questionados qual seria a disciplina pré-requisito, o teste de análise discriminante mostra evidências de que há diferenças entre as respectivas respostas das populações pesquisadas, uma vez que os auditores entendem que deve ser análise das demonstrações contábeis, já nas IES a disciplina contabilidade de custos. No que concerne a carga horária empregada pelas IES e sugerida pelos auditores, percebe-se evidências de que há diferenças entre as respostas das duas populações.

Esses dois pontos revelam indicativos importantes, pois os auditores apesar de entenderem que o semestre no qual a disciplina é ministrado deveria ser o mesmo conforme a opinião das IES, entendem que há necessidade de haver um pré-requisito diferente, no caso análise das demonstrações contábeis, apontando a necessidade de se ter um profissional que

possua conhecimento suficiente no sentido de analisar e inferir acerca da continuidade das organizações.

Em decorrência dessa necessidade, apontam que deveria haver por parte das IES uma maior atenção no que diz respeito a carga horária oferecida, bem como na titulação necessária por parte dos docentes para ministrarem a referida disciplina, uma vez que há evidências que apontam para diferenças significativas entre as respostas.

Sobre a distribuição do conteúdo da disciplina, as respostas das duas populações apresentam divergências e convergências em alguns pontos. Já à experiência profissional dos docentes em relação à percepção dos auditores, os testes demonstram combinações e diferenças de idéias. Com relação ao regime de contratação dos docentes os testes demonstram que não há diferenças entre as duas populações.

Percebe-se pelo teste de correlação uma combinação de idéias com relação à bibliografia básica adotada pelas IES e recomendada pelos auditores, já no que tange a bibliografia complementar os testes revelam diferenças de idéias entre as populações pesquisadas.

Quanto a forma metodologia dos docentes em transmitir a disciplina, percebe uma combinação de idéias, entre as duas populações. Sobre a metodologia teórico x prático, os testes demonstram divergências e combinações de idéias em alguns pontos analisados.

O teste da análise discriminante corrobora os pontos divergentes em quase sua totalidade da análise do qui-quadrado, na confrontação do que é praticado nas IES, e a opinião do profissional de auditoria, como a necessidade de pré-requisito para a disciplina, melhor distribuição do conteúdo, experiência profissional do docente e a metodologia de ensino.

Assim sendo, acerca dos pontos – carga horária, bibliografia utilizada, experiência profissional, regime de contratação, metodologia teórico x prático, interesse do aluno pela disciplina – apontam que, apesar dos docentes utilizarem uma bibliografia convergente com a opinião dos auditores, há necessidade de que haja uma especial atenção para que o discente possa vivenciar ainda no ambiente acadêmico uma maior prática profissional, com a promoção de metodologias que vão além da considerada tradicional que é em sala de aula.

Essa barreira encontrada pelo docente, pode ser parcialmente explicada pelo regime de contratação parcial a que as IES adotam atualmente, uma vez que o mesmo não possui a dedicação necessária para a elaboração e transmissão do conteúdo, de modo que atraia o interesse dos alunos. Além disso, a experiência profissional adquirida, apesar de estar convergente com o foco da disciplina por parte das IES, voltado tão somente para os procedimentos internos da auditoria, não é suficiente para promover a análise crítica por parte

dos discentes acerca da análise das operações e suas conseqüências, que é um ponto destacado pelos auditores.

Finalmente, acredita-se pela percepção dos auditores em relação à realidade das IES, que a disciplina auditoria contábil apresenta carência de um incremento em alguns pontos como pré-requisito (disciplina – análise das demonstrações contábeis), melhor distribuição dos conteúdos, docentes com experiências na área, inovação na metodologia de ensino e criação de mecanismo para que o discente vivencie a prática durante a graduação.

Tais divergências apontam para a necessidade do ensino de uma disciplina que capacite o discente a ter uns conhecimentos mais abrangentes das organizações, que é um aspecto muito delicado o qual o referido profissional precisa opinar – a continuidade ou não das organizações – isto, contudo, sem deixar de ser conhecedor dos métodos e técnicas internas relativas a rotina do profissional da área.

5.1 Impactos esperados e recomendações para estudos futuros

As sugestões para futuros estudos são:

- a) Desenvolver estudos que visam identificar as causas de possíveis diferenças regionalizadas;
- b) Identificar se a falta de interesse dos alunos com a disciplina se deve ao fato do docente não possuir experiência profissional na área, ou, se os recursos metodológicos são poucos atrativos;
- c) Identificar se há deficiência na distribuição do conteúdo, visando atender as necessidades de empregabilidade de cada região do país;

Os impactos esperados desta pesquisa são:

- a) Despertar, no âmbito das IES, principalmente os coordenadores dos cursos a necessidade constante de pesquisa junto ao mercado de trabalho, tentando identificar o perfil do futuro profissional;
- b) Fomentar entre as IES maiores discussões sobre o tema, com vistas a aperfeiçoar a distribuição do conteúdo programático da disciplina;
- c) Melhorar o ordenamento das disciplinas dentro da matriz curricular dos cursos; e

- d) Despertar para a necessidade de maior investimento por parte das IES, no sentido de implementar escritórios modelos para que o discente conviva num ambiente real, fomentando a dualidade da teoria com a prática.
- e) Despertar nas IES a necessidade de uma análise do projeto pedagógico do curso, visando identificar se os objetivos gerais e específicos estão sendo alcançados e se, as habilidades e competências a que se propõe ao egresso estão em consonância com a necessidade do mercado de trabalho.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C.. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ALTBACH, P.; TEICHLER, U. *Internationalization and Exchanges in a Globalized University*. *Journal of Studies in International Education*. v. 5, n.1, Spring: 5-25, 2001.
- ATTIE, W.. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.
- BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BOARIN, J. J.. A Tendência da Formação em Ciências Contábeis no Brasil. **Mensário do Contabilista**. nº 485, p.16-17, ago/set.2003.
- BOVESPA. **Níveis Diferenciados de Governança Corporativa**. Disponível em <<http://www.bovespa.com.br>> Acesso em 28 de ago de 2008.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. **Decreto Lei n º. 3** de 5 de Outubro de 1992. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. <[HTTP://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) >, acesso em 23 de abr de 2008.
- BRASIL. **Decreto-Lei n º. 7.988**, de 22 de setembro de 1945. dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais , Disponível em <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=dec-lei7988-1945>. Acesso em 23 de abr de 2008.
- BRASIL. **Lei nº 4.024**, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em <[HTTP://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) >, acesso em 23 de abr de 2008.
- BRASIL. **Lei nº 9.394/96**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em <[HTTP://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) >, acesso em 23 de abr de 2008.
- CONOVER, W. J.. *Practical nonparametric statistics*, 2nd ed. New York: Wiley. c1980.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC 945/02**, que dispõe sobre a NBC P 4 – Normas para educação profissional continuada. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br> >. Acesso em 28 ago 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE EDUCAÇÃO. **Resolução S/N** de 08 de fevereiro de 1963.
- CORRAR JÚNIOR, L.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M.. **Análise multivariada**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CREPALDI, S. A.. **Auditoria contábil: Teoria e Prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FERNANDES, M. de A.. **A Qualificação do profissional contábil no Brasil diante da globalização: um desafio nacional.** In XXVII ENANPAD, 20 a 24 setembro de 2003, Atibaia – São Paulo.

FERREIRA, A. C de S.. Habilidade vs. Habilitação profissional. **Pensar Contábil**, n. 4, p.34-35, jun, Rio de Janeiro: 1999.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados.** Porto Alegre: Bookman, 2007.

International Federation of Accountants (IFAC). Strategy of Implementation of IFAC International Education Guideline nº.9: “Prequalification Education, Tests of Professional Competence and Practical Experience of Professional Accountants:” A Task Force Report of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER). 1999.

IUDÍCIBUS, S. de. Considerações sobre os cursos de pós-graduação em contabilidade, **Boletim do IBRACON.** Ano XVI; n.186, nov. 1993.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.. As Faculdades de ciências contábeis e a formação do contador. **Revista Brasileira de Contabilidade,** Brasília, 1985.

KRASILCHIK, M.. Planejamento educacional: estruturando o currículo. **Educação Médica,** V, nº v, p 5-10.1998.

KUMAR, R.; USUNIER, J. *Management education in a globalizing world lessons from the french experience.* **Management Learning,** V. 32, nº 3, p. 363-391, 2001.

KWIEK, M. *The Internationalization and globalization in central and east european higher education.* **Society for Research in Higher Education International News.** nº. 47, November: 3-5, 2001.

MADEIRA, C. A.. **Avaliação do ensino de auditoria nos cursos de graduação de ciências contábeis:** Uma pesquisa exploratória, São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. **Metodologia do trabalho científico.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J. C.; ROBLES JÚNIOR, A.. A Busca da qualidade no ensino superior de contabilidade no Brasil: **Revista do Conselho Regional de Contabilidade.** São Paulo, ano 1, n. 5 p.38-45 julho, 1998.

MAROCO, J.. **Análise estatística:** com a utilização do SPSS®. Lisboa: Sílabo, 2003.

MARTINS, G. de A. **Estatística geral e aplicada.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, G. de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MCCABE, L.. *Globalization and internationalization: the impact of education abroad programs. Journal of Studies in International Education*. v. 5, nº 2, Summer, 2001.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, Conselho Nacional de Educação, **Parecer CES/CNE 108/2003**. Duração dos cursos presenciais de graduação.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, Conselho Nacional de Educação, **Parecer CES/CNE 146/2002**. Fixa as diretrizes curriculares nacionais dos cursos de graduação em Direito, ciências Econômicas, Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança e Design.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, Conselho Nacional de Educação, **Parecer CES/CNE 067/2003**. Fixa para as Diretrizes Curriculares Nacionais dos Cursos de Graduação.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, Conselho Nacional de Educação, **Resolução CES/CNE 010/2004**. Institui as diretrizes curriculares nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis.

NÉRICI, I. G.. **Didática do ensino superior**. São Paulo: 1997.

NIYAMA, J. K.. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NOSSA, V.. A Necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da contabilidade. In CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. VI, 1999, São Paulo, jun.jul., 1999. disponível em: < <http://www.nossocontador.com/Artigos/9.pdf>>. Acesso em 25 de abr de 2008.

NOSSA, V.. **Ensino da contabilidade no Brasil: Uma análise crítica da formação do corpo docente**. Dissertação de Mestrado. FEA-USP – São Paulo – SP, 1999.

NOSSA, V.. Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no brasil: Uma análise crítica. **Caderno de Estudos da FIPECAFI**, São Paulo: USP n. 21, mai. ago., 1999. Disponível em : < <http://www.nossocontador.com/Artigos/9.pdf>>. Acesso em 25 de abr de 2008.

OLIVEIRA, A.. **Evolução da terminologia princípio contábil baseada na escola Norte-Americana**. 2002. 173f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Brasília, 2002.

OLIVEIRA A, B. (coord). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, L. M.; DINIZ FILHO, A.. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PELEIAS, I. R.; COMETTI, G.; SOUZA, J. C.. O exame de suficiência: Análise de seus aspectos legais, dificuldade e utilidades para sociedade. **Revista Álvares Penteado**. v. 4, n.10., p.25., dez 2002.

PEREIRA, A.. **Guia prático de utilização do SPSS®**: Análise de dados para ciências sociais e psicologia. 6ª ed. Lisboa: Silabo, 2006.

RICARDINO FILHO, Á. A.. **Auditoria**: ensino acadêmico x treinamento profissional. São Paulo: 2002. 246f. Tese de Doutorado - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G.. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das Grades Curriculares Portuguesas dos cursos de graduação em Universidades Brasileiras e Portuguesas. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP, n.35, maio/ago.2004.

ROSA, R. G. S.. Auditoria independente: Novas regulações em um cenário de incertezas. In ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 27., 2003, Atibaia, **Anais...** Atibaia: ANPAD, 2003, 1 CD-ROM.

SIEGEL, S.. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1975.

STEVENSON, W. J.. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 2001.

TABACHNICK, Barbara G.; FIDELL, Linda S. *Using multivariate statistics*. 4 ed. Boston: Allyn and Bacon, 2001.

United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). - **Directiva para la Elaboración de um Programa Mundial de Estudios de Contabilidad y otras Normas Y Requisitos de Cualificación** -TD/B/COM.2/ISAR/6. Ginebra, International Standards of Accounting and Reporting – ISAR: 1999. Disponível em: <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard6.sp.pdf>. Acesso em 02.03.2008a.

United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). **Directiva para la Elaboración de um Programa Mundial de Estudios de Contabilidad y otras Normas Y Requisitos de Cualificación** - TD/B/COM.2/ISAR/5. Ginebra. International Standards of Accounting and Reporting – ISAR: - 1999. Disponível em: <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard5.sp.pdf>. Acesso 02.03.2008b.

VERGARA, S. C.. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

WALLACE, M. *Managing the unmanageable?: Coping with complex educational change*. **Educational Management & Administration**, v. 31 (1), p. 9-29, 2003.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ANDRADE, C. C. B. M.. **Gestão do processo de educação em contabilidade:** Estudo comparativo entre as normas do Parecer Câmara de Educação Superior (CES)/Conselho Nacional de Educação (CNE) 146/2002 do Ministério da Educação (MEC) e os pronunciamentos da IEG 9 da *International Federation of Accountants* (IFAC). São Paulo, 2003, 223f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2003

ARAÚJO, M. das G. de. **Um Estudo sobre os motivos de satisfação e insatisfação dos alunos do curso de ciências contábeis da Universidade Federal do Ceará.** 2002. 164f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2002.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C.. **Metodologia do ensino superior.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, A. C.. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

HOFER, E.. **Ensino de contabilidade introdutória nos cursos de ciências contábeis das universidades estaduais do Paraná:** um estudo exploratório. São Paulo, 2004. 172f. Dissertação (Mestrado em) Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

PASSOS, I. C.; MARTINS, G. de A.. Métodos de sucesso no ensino da contabilidade. *In* CONGRESSO DA USP, 3º, 2003, São Paulo, Anais... São Paulo, EAC/FEA/USP, 2003. disponível em < <http://www.nossocontador.com/Artigos/39.pdf>> Acesso em 25 de abr de 2008.

APÊNDICES

APÊNDICE I – Questionário da pesquisa destinado às instituições



Senhor (a) Coordenador (a) do Curso de Ciências Contábeis,

Esta pesquisa tem por objetivo subsidiar a elaboração da dissertação de mestrado em Ciências Contábeis de Amilton Paulino Silva, RG n° 009554/O-9 – CRC/DF, sob a orientação do Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, CRC-SP-DF 89007, do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN/UFPE.

Todas as informações recebidas serão tratadas em confidencialidade e comprometemo-nos encaminhar ao final da pesquisa, um resumo do resultado obtido para que V. S^a possa compartilhar conjuntamente deste esforço desenvolvido.

Por oportuno, agradecemos a preciosa colaboração de V. S^a e colocamo-nos à disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

Amilton Paulino Silva – amiltonp@unieuro.edu.br - 61 – 8428-2985

Prof. Doutor Jorge Katsumi Niyama – jkatsumi@unb.br - 61- 3307-2568

Pesquisa Acadêmica sobre o Ensino da Disciplina Auditoria

QUESTIONÁRIO

Nome (opcional)

e-mail:

Universidade/Faculdade:

Cidade: UF:

Data do Preenchimento:

1. A Disciplina Auditoria Contábil é ministrada para um aluno que se encontra com suas matérias em ordem normal no:

1. () 1º. ano (1º. ou 2º. semestre);
2. () 2º. ano (3º. ou 4º. semestre);
3. () 3º. ano (5º. ou 6º. semestre);
4. () 4º. ano (7º. ou 8º. semestre);
5. () 5º. ano (9º. ou 10º. semestre)

2. Qual a Carga Horária da Disciplina:

3. Há pré-requisitos para a Disciplina?

1. () Sim;
2. () Não.

4. Se sim, quais?

1. <input type="checkbox"/> Contabilidade de Custos;
2. <input type="checkbox"/> Contabilidade Avançada;
3. <input type="checkbox"/> Contabilidade Geral
4. <input type="checkbox"/> Outras (citar quais)_____

5. Quantos por cento do curso estão voltados para cada um dos assuntos abaixo	%
Auditoria das Demonstrações Contábeis	
Auditoria de Controles Internos	
Auditoria Operacional	
Auditoria de Qualidade	
Auditoria Interna	
Métodos Quantitativos Aplicado	
Outros	
Total	

6. O conteúdo dos itens do quadro anterior é suficiente para abranger o conteúdo julgado necessário para a formação do futuro profissional em auditoria?
Sim ()
Não ()

7. Dados sobre o Corpo Docente:			
Número de Professores que ministram a disciplina	Tempo que ministram a disciplina (anos):		
Auditoria: 1 () 2 () 3 () 4 ()	1 () 2 () 3 () 4 ()		
Formação Acadêmica do(s) Professor(es):	Concluído		Cursando
PHD	()	()	()
Doutorado em Contabilidade	()	()	()
Doutorado em outra área	()	()	()
Livre Docência	()	()	()
Mestrado em Contabilidade	()	()	()
Mestrado em outra Área	()	()	()
Especialização <i>Lato-Sensu</i> em Contabilidade	()	()	()
Especialização <i>Lato-Sensu</i> em outra Área	()	()	()
Graduação em Ciências Contábeis	()	()	()
Graduação em outro Curso	()	()	()
Experiência Profissional do Professor:	Sim	Não	Tempo
Empresa de auditoria independente	()	()	
Departamento de auditoria de empresa pública	()	()	
Departamento de auditoria de empresa privada	()	()	
Controladoria	()	()	
Peritagem	()	()	
Contador	()	()	
Nunca trabalhou nenhuma das áreas acima	()	()	
Regime de Contratação do Docente:			
Tempo Integral			()
Tempo Parcial			()
Contrato Temporário			()
Outros (especificar)			

8.Sobre a bibliografia adotada: Indique o (os) livros recomendado(s) para o estudo da disciplina		
	Básica	Complementar
ALMEIDA , Marcelo Cavalcante. <i>Auditoria - um curso moderno e completo</i> . São Paulo: Atlas, 2003.	()	()
ATTIE , William. <i>Auditoria – conceitos e aplicações</i> . São Paulo: Atlas, 2000.	()	()
ATTIE , William. <i>Auditoria Interna</i> . São Paulo: Atlas, 1992.	()	()
BOYNTON , William C. , JOHNSON , Raymond N. KELL , Walter G. <i>Auditoria</i> . São Paulo: Atlas, 2002.	()	()
CASTRO , Róbison Gonçalves, LIMA , Diana Vaz de. <i>Fundamentos de Auditoria Governamental e Empresarial</i> . São Paulo: Atlas, 2003.	()	()
CRC/SP . <i>Controle Interno nas Empresas</i> , São Paulo: Atlas, 1998.	()	()
CRC/SP . <i>Auditoria Por Meios Eletrônicos</i> . São Paulo: Atlas, 1999.	()	()
CREPALDI , Silvio Aparecido. <i>Auditoria Contábil: Teoria e Prática</i> . São Paulo: Atlas, 2004	()	()
FRANCO , Hilário, MARRA Ernesto. <i>Auditoria Contábil: Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho</i> . São Paulo: Atlas, 2001.	()	()
GIL , Antonio de Loureiro. <i>Auditoria da Qualidade: ISO 9000/10000 – Visão 2000</i> . São Paulo: Atlas, 1999.	()	()
GIL , Antonio de Loureiro. <i>Auditoria de Negócios</i> . São Paulo: Atlas, 2002.	()	()
JUND , Sérgio. <i>Auditória</i> . São Paulo: Saraiva, 2007.	()	()
PEREIRA , Anísio Cândido, SOUZA , Benedito Felipe de. <i>Auditoria Contábil: Abordagem Prática e Operacional</i> . São Paulo: Atlas, 2004.	()	()
PEREZ JÚNIOR , José Hernandez. <i>Auditoria das Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos</i> . São Paulo: Atlas, 2004.	()	()
SÁ , Antonio Lopes de. <i>Curso de Auditoria</i> . São Paulo: Atlas, 2002.	()	()
SCHMIDT , Paulo , SANTOS , José Luiz dos, GOMES , José Mário Matsumura. <i>Fundamentos de Auditoria Contábil</i> . São Paulo: Atlas, 2006.	()	()
SCHMIDT , Paulo , SANTOS , José Luiz dos, GOMES , José Mário Matsumura. <i>Fundamentos de Auditoria Fiscal</i> . São Paulo: Atlas, 2006.	()	()

9. Sobre a metodologia do ensino:	
Indique a forma mais utilizada na qual são ministradas as aulas (marque no máximo 3).	
Sala de aula	()
Estudo de livros indicados na bibliografia	()
Visita a empresas	()
Palestra com profissionais da área	()
Uso de computadores	()
Canhão Multimídia	()
Seminário	()
Outros (especificar)	

10. Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático):	
- Conteúdo Prático	
Empresa fictícia com documentação	()
Empresa real com documentação	()
Experiência pessoal do docente	()
Outros apontar:	

A metodologia adotada é apenas teórica, já respondido no item 9	()

11. Dificuldades encontradas pelo professor para ministrar a disciplina:	
Pouca Bibliografia, existente;	()
Pouco domínio do conteúdo pelo Professor;	()
Falta de interesse dos alunos;	()
Outros: _____	

12. Interesse demonstrado pelo aluno em relação ao conteúdo da disciplina:	
Muito	()
Médio	()
Pouco	()
Nenhum	()

APÊNDICE II – Questionário da pesquisa destinado aos profissionais



Prezado Senhor (a),

Esta pesquisa tem por objetivo subsidiar a elaboração da dissertação de mestrado em Ciências Contábeis de Amilton Paulino Silva, RG nº 009554/O-9 – CRC/DF, sob a orientação do Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, CRC-SP-DF 89007, do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN/UFPE.

Todas as informações recebidas serão tratadas em confidencialidade e comprometemo-nos encaminhar ao final da pesquisa, um resumo do resultado obtido para que V. S^a possa compartilhar conjuntamente deste esforço desenvolvido.

Por oportuno, agradecemos a preciosa colaboração de V. S^a e colocamo-nos à disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

Amilton Paulino Silva – amiltonp@unieuro.edu.br - 61 – 8428-2985

Prof. Doutor Jorge Katsumi Niyama – jkatsumi@unb.br - 61- 3307-2568

Pesquisa Acadêmica sobre o Ensino da Disciplina Auditoria

QUESTIONÁRIO

Nome (opcional)
e-mail:
Empresa:
Cidade: UF:
Data do Preenchimento

1. Em seu entendimento , em qual semestre do curso de graduação de Ciências Contábeis disciplina Auditoria deveria ser ministrada? _____

2. No curso de graduação de Ciências Contábeis a disciplina Auditoria deveria ter alguma outra como pré-requisito ?

1. () Sim;

2. () Não.

Caso positivo qual seria esta disciplina? _____

3. No seu entendimento, a carga horária ideal atribuída à disciplina Auditoria nos cursos de graduação deveria ser de:

4. Na sua opinião, para o futuro profissional cuja intenção é trabalhar na área de auditoria, quais seriam os percentuais de conteúdos ideais a serem ministrados em cada um dos itens abaixo:

Auditoria das Demonstrações Contábeis	
Auditoria de Controles Internos	
Auditoria Operacional	
Auditoria de Qualidade	
Auditoria Interna	
Métodos Quantitativos Aplicado	
Outros	
Total	

5. Na sua opinião, qual deveria ser a formação mínima dos professores que ministram a disciplina de Auditoria nos cursos de graduação de Ciências Contábeis:

Formação Acadêmica do(s) Professor(es):	
PHD	()
Doutorado em Contabilidade	()
Doutorado em outra área	()
Livre Docência	()
Mestrado em Contabilidade	()
Mestrado em outra Área	()
Especialização <i>Lato-Sensu</i> em Contabilidade	()
Especialização <i>Lato-Sensu</i> em outra Área	()
Graduação em Ciências Contábeis	()
Graduação em outro Curso	()

6. Na sua opinião, qual deveria ser a experiência do professor da referida disciplina:

Empresa de auditoria independente	()
Departamento de auditoria de empresa pública	()
Departamento de auditoria de empresa privada	()
Controladoria	()
Peritagem	()
Contador	()
Não é necessário trabalhar na área para se ministrar a disciplina	()

7. Na sua opinião, qual deveria ser o regime de contratação do docente que ministra a disciplina Auditoria nos cursos de graduação de Ciências Contábeis :

Tempo Integral	()
Tempo Parcial	()
Contrato Temporário	()
Outros (especificar)	

8. Qual das bibliografias abaixo você recomendaria para ministrar a disciplina Auditoria:		
	Básica	Complementar
ALMEIDA , Marcelo Cavalcante. <i>Auditoria - um curso moderno e completo</i> . São Paulo: Atlas, 2003.	()	()
ATTIE , William. <i>Auditoria – conceitos e aplicações</i> . São Paulo: Atlas, 2000.	()	()
ATTIE , William. <i>Auditoria Interna</i> . São Paulo: Atlas, 1992.	()	()
BOYNTON , William C. , JOHNSON , Raymond N. KELL , Walter G. <i>Auditoria</i> . São Paulo: Atlas, 2002.	()	()
CASTRO , Róbison Gonçalves, LIMA , Diana Vaz de. <i>Fundamentos de Auditoria Governamental e Empresarial</i> . São Paulo: Atlas, 2003.	()	()
CRC/SP . <i>Controle Interno nas Empresas</i> , São Paulo: Atlas, 1998.	()	()
CRC/SP . <i>Auditoria Por Meios Eletrônicos</i> . São Paulo: Atlas, 1999.	()	()
CREPALDI , Silvio Aparecido. <i>Auditoria Contábil: Teoria e Prática</i> . São Paulo: Atlas, 2004	()	()
FRANCO , Hilário, MARRA Ernesto. <i>Auditoria Contábil: Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho</i> . São Paulo: Atlas, 2001.	()	()
GIL , Antonio de Loureiro. <i>Auditoria da Qualidade: ISO 9000/10000 – Visão 2000</i> . São Paulo: Atlas, 1999.	()	()
GIL , Antonio de Loureiro. <i>Auditoria de Negócios</i> . São Paulo: Atlas, 2002.	()	()
JUND , Sérgio. <i>Auditória</i> . São Paulo: Saraiva, 2007.	()	()
PEREIRA , Anísio Cândido, SOUZA , Benedito Felipe de. <i>Auditoria Contábil: Abordagem Prática e Operacional</i> . São Paulo: Atlas, 2004.	()	()
PEREZ JÚNIOR , José Hernandez. <i>Auditoria das Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos</i> . São Paulo: Atlas, 2004.	()	()
SÁ , Antonio Lopes de. <i>Curso de Auditoria</i> . São Paulo: Atlas, 2002.		
SCHMIDT , Paulo , SANTOS , José Luiz dos, GOMES , José Mário Matsumura. <i>Fundamentos de Auditoria Contábil</i> . São Paulo: Atlas, 2006.	()	()
SCHMIDT , Paulo , SANTOS , José Luiz dos, GOMES , José Mário Matsumura. <i>Fundamentos de Auditoria Fiscal</i> . São Paulo: Atlas, 2006.	()	()

9. Na sua opinião, qual das metodologias abaixo considera mais adequada para o aprendizado da referida disciplina (cite no máximo três).

Sala de aula	()
Estudo de livros indicados na bibliografia	()
Visita a empresas	()
Palestra com profissionais da área	()
Uso de computadores	()
Canhão Multimídia	()
Seminário	()
Outros (especificar)	

10. Na confrontação do conteúdo teórico com a prática profissional, qual dos itens abaixo melhor se adequa ao estudo prático da disciplina:

- Conteúdo Prático	
Empresa fictícia com documentação	()
Empresa real com documentação	()
Experiência pessoal do docente	()
Outros apontar:	

APÊNDICE III – Tabelas

Tabela 1: A disciplina Auditoria Contábil é ministrada para um aluno que se encontra com suas matérias em ordem normal no:

Ano	Frequência	Porcentagem
1º ano (1º ou 2º semestre)	0	0,0
2º ano (3º ou 4º semestre)	0	0,0
3º ano (5º ou 6º semestre)	24	14,5
4º ano (7º ou 8º semestre)	123	74,5
5º ano (9º ou 10º semestre)	20	10,9
Todos os semestres	0	0

Tabela 2: Em seu entendimento, em qual semestre do curso de graduação de Ciências Contábeis a disciplina Auditoria deveria se ministrada?

Ano	Frequência	Porcentagem
1º ano (1º ou 2º semestre)	0	0,00
2º ano (3º ou 4º semestre)	0	0,00
3º ano (5º ou 6º semestre)	42	19,5
4º ano (7º ou 8º semestre)	138	64,2
5º ano (9º ou 10º semestre)	0	0,00
Todos os semestres	35	16,3

Tabela 3: Qual a carga horária da disciplina.

Carga Horária	Frequência	Porcentagem
De 60 a 120 horas	144	87,27
De 120 a 180 horas	21	12,73
De 180 a 240 horas	0	0,0

Tabela 4: No seu entendimento, a carga horária ideal atribuída à disciplina Auditoria nos cursos de graduação deveria se de:

Carga Horária	Frequência	Porcentagem
De 60 a 120 horas	108	50
De 120 a 180 horas	34	16
De 180 a 240 horas	20	9
De 240 a 300 horas	12	6
De 300 a 360 horas	23	11
De 360 a 420 horas	6	3
De 420 a 480 horas	2	1
De 480 a 540 horas	2	1
De 540 a 600 horas	8	4

Tabela 5: Há pré-requisitos para a disciplina:

Há pré-requisitos	Frequência	Porcentagem
Sim	80	48,5
Não	85	51,5

Tabela 6: No curso de graduação de Ciências Contábeis a disciplina Auditoria deveria ter alguma outra como pré-requisito?

Há pré-requisitos	Frequência	Porcentagem
Sim	184	85,6
Não	31	14,4

Tabela 7: Se sim, cite quais?

Há pré-requisitos	Frequência	Porcentagem
Contabilidade de Custos	65	39,4
Contabilidade Avançada	73	44,2
Contabilidade Geral	86	52,1
Anal.das Demonstrações Financeiras	35	21,2
Teoria da Contabilidade	20	12,1
Métodos Quantitativos	31	18,8
Perícia	2	1,2
Ética	6	3,6

Tabela 8: Se sim, cite quais?

Há pré-requisitos	Frequência	Porcentagem
Contabilidade de Custos	24	28,9
Contabilidade Avançada	32	38,6
Contabilidade Geral	40	48,2
Anal.das Demonstrações Financeiras	32	38,6
Teoria da Contabilidade	18	21,7
Métodos Quantitativos	21	25,3
Perícia	0	0,0
Ética	1	1,2

Tabela 9: Quantos por cento do curso estão voltados para cada um dos assuntos abaixo:

Distribuição dos Conteúdos	IES	Auditores
	Porcentagem	Porcentagem
Auditoria das Demonstrações Contábeis	31	31
Auditoria de Controles Internos	20	25
Auditoria Operacional	12	13
Auditoria da Qualidade	8	6
Auditoria Interna	15	12
Métodos Quantitativos Aplicados	7	10
Outros	7	3

Tabela 10: O conteúdo dos itens do quadro anterior é suficiente para abranger o conteúdo julgado necessário para a formação do futuro profissional em auditoria?

	Frequência	Porcentagem
Sim	93	56
Não:	73	48

Tabela 11: Formação Acadêmica do(s) Professor(es):

Formação Acadêmica dos Docentes	Frequência	Porcentagem
Doutor	1	0,5
Mestre	58	29,6
Especialista/Graduado	137	69,9

Tabela 12: Formação Acadêmica do(s) Professor(es)

Formação Acadêmica dos Docentes	Frequência	Porcentagem
Doutor	20	8,1
Mestre	118	47,8
Especialista/Graduado	109	44,1

Tabela 13: Experiência Profissional do Professor

Experiência Profissional do Professor	Frequência	Porcentagem
Empresa de auditoria independente	74	44,8
Departamento de auditoria de empresa pública	50	30,3
Departamento de auditoria de empresa privada	52	31,5
Controladoria	56	33,9
Peritagem	15	9,1
Contador	105	64,2
Nunca trabalhou em nenhuma das áreas acima	0	0,0

Tabela 14: Experiência Profissional do Professor

Experiência Profissional do Professor	Frequência	Porcentagem
Empresa de auditoria independente	210	97,7
Departamento de auditoria de empresa pública	50	23,3
Departamento de auditoria de empresa privada	103	47,9
Controladoria	42	19,5
Peritagem	14	6,5
Contador	54	25,1
Nunca trabalhou em nenhuma das áreas acima	0	0,0

Tabela 15: Regime de Contratação do Docente:

Regime de Contratação do Docente	Frequência	Porcentagem
Tempo Integral	11	6,7
Tempo Parcial (horista)	154	93,3
Contrato Temporário	0	0,00
Outros (especificar)	0	0,00

Tabela 16: Regime de Contratação do Docente:

Regime de Contratação do Docente	Frequência	Porcentagem
Tempo Integral	31	14,4
Tempo Parcial (horista)	184	85,6
Contrato Temporário	0	0,00
Outros (especificar)	0	0,00

Tabela 17: Bibliografia Adotada

Bibliografia Adotada	Básica		Complementar	
	Frequência	%	Frequência	%
ALMEIDA , Marcelo Cavalcante, Auditoria - um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2003.	111	23	32	16
ATTIE , William. Auditoria - Conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2000.	99	21	47	23
ATTIE , William. Auditoria Interna. São Paulo, Atlas, 1992	46	10	28	14
BOYNTON , William C., JOHNSON , Raymond N. KELL , Walter G. Auditoria . São Paulo: Atlas 2002	30	6	31	15
CASTRO , Róbison Gonçalves, LIMA , Diana Vaz de. Fundamentos de Auditoria Governamental e Empresarial. São Paulo: Atlas 2003.	1	0	26	13
CRC/SP . Controle Interno nas Empresas . São Paulo Atlas, 1998.	5	1	47	23
CRC/SP . Auditoria Por Meios Eletrônicos. São Paulo Atlas, 1999.	1	5	42	21
CREPALDI , Sílvio Aparecido. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2004.	47	10	29	14
FRANCO , Hilário, MARRA Ernesto. Auditoria Contábil Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho. São Paulo: Atlas, 2001	38	8	63	31
GIL , Antonio de Loureiro. Auditoria da qualidade: ISSO 9000/10000 - Visão 2000. São Paulo:Atlas 1999	6	1	59	29
GIL , Antonio de Loureiro. Auditoria de Negócios São Paulo: Atlas, 2002	7	1	39	19
JUND , Sérgio. Auditoria. São Paulo: Saraiva,2007	6	1	8	4
PEREIRA , Anísio Cândido, SOUZA ,Benedito Felipe. Auditoria Contábil: Abordagem Prática e Operacional SP: Atlas 2004	9	2	22	11
PEREZ JUNIOR , José Hernandez. Auditoria das Demonstrações Contabéis: Normas e Procedimentos São Paulo: Atlas, 2004.	29	6	45	22
SÁ , Antonio Lopes de. Curso de Auditorias. São Paulo: Atlas, 2002	31	7	58	29
SCHMIDT , Paulo, SANTOS , José Luiz dos GOMES , José Mário Matsumura. Fundamentos de Auditoria Contábil. São Paulo: Atlas, 2006.	7	1	17	8
SCHMIDT , Paulo, SANTOS , José Luiz dos GOMES José Mário Matsumura. Fundamentos de Auditoria Fiscal. São Paulo: Atlas, 2006.	3	1	14	7

Tabela 18: Bibliografia Recomendada

Bibliografia Recomendada	Básica		Complementar	
	Frequência	%	Frequência	%
ALMEIDA , Marcelo Cavalcante, Auditoria - um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2003.	137	17	36	5
ATTIE , William. Auditoria - Conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2000.	92	12	42	6
ATTIE , William. Auditoria Interna. São Paulo, Atlas, 1992	39	5	42	6
BOYNTON , William C., JOHNSON , Raymond N. KELL , Walter G. Auditoria . São Paulo: Atlas 2002	48	6	38	6
CASTRO , Róbison Gonçalves, LIMA , Diana Vaz de. Fundamentos de Auditoria Governamental e Empresarial. São Paulo: Atlas 2003.	2	0	31	5
CRC/SP . Controle Interno nas Empresas . São Paulo Atlas, 1998.	50	6	58	9
CRC/SP . Auditoria Por Meios Eletrônicos. São Paulo Atlas, 1999.	25	3	70	11
CREPALDI , Sílvio Aparecido. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2004.	34	4	41	6
FRANCO , Hilário, MARRA Ernesto. Auditoria Contábil Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho. São Paulo: Atlas, 2001	103	13	21	3
GIL , Antonio de Loureiro. Auditoria da qualidade: ISSO 9000/10000 - Visão 2000. São Paulo:Atlas 1999	10	1	39	6
GIL , Antonio de Loureiro. Auditoria de Negócios São Paulo: Atlas, 2002	10	1	30	5
JUND , Sérgio. Auditoria. São Paulo: Saraiva,2007	16	2	21	3
PEREIRA , Anísio Cândido, SOUZA ,Benedito Felipe. Auditoria Contábil: Abordagem Prática e Operacional SP: Atlas 2004	26	3	39	6
PEREZ JUNIOR , José Hernandez. Auditoria das Demonstrações Contabéis: Normas e Procedimentos São Paulo: Atlas, 2004.	86	11	35	5
SÁ , Antonio Lopes de. Curso de Auditorias. São Paulo: Atlas, 2002	57	7	45	7
SCHMIDT , Paulo, SANTOS , José Luiz dos GOMES , José Mário Matsumura. Fundamentos de Auditoria Contábil. São Paulo: Atlas, 2006.	29	4	29	4
SCHMIDT , Paulo, SANTOS , José Luiz dos GOMES José Mário Matsumura. Fundamentos de Auditoria Fiscal. São Paulo: Atlas, 2006.	35	4	48	7

Tabela 19: Metodologia de Ensino

Sobre a metodologia de ensino: Indique a forma mais utilizada na qual são ministradas as aulas (marque no máximo 3)	Frequência	Porcentagem
Sala de Aula	152	92,1
Estudos de livros indicados na bibliografia	99	60,0
Visita a empresas	13	7,9
Palestra com profissionais da área	75	45,5
Recursos de Informática	91	50,2
Seminário	3	1,8
Outros (especificar)	0	0,0

Tabela 20: Metodologia de Ensino

Na sua opinião, qual das metodologias abaixo considera mais adequada para o aprendizado da referida disciplina (cite no máximo três)	Frequência	Porcentagem
Sala de Aula	248	81,3
Estudos de livros indicados na bibliografia	154	50,5
Visita a empresas	77	25,2
Palestra com profissionais da área	174	57,0
Recursos de Informática	205	67,1
Seminário	3	1,0
Outros (especificar)		

Tabela 21: Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático)

Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático)	Frequência	Porcentagem
Empresa fictícia com documentação	73	44,2
Empresa Real com documentação	5	3,0
Experiência pessoal do docente	86	52,1
Outros (apontar)	0	0,00

Tabela 22: Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático)

Ensino do Conteúdo (Teórico x Prático)	Frequência	Porcentagem
Empresa fictícia com documentação	93	35,5
Empresa Real com documentação	110	42,0
Experiência pessoal do docente	177	67,6
Outros (apontar)	0	0,00

Tabela 23: Dificuldades encontradas pelo professor para ministrar a disciplina:

Dificuldades encontradas pelo professor para ministrar a disciplina:	Frequência	Porcentagem
Pouca Bibliografia existente;	45	32
Pouco domínio do conteúdo pelo Professor;	15	11
Falta de interesse dos alunos	77	55
Outros:	2	1

Tabela 24: Interesse demonstrado pelo aluno em relação ao conteúdo da disciplina:

Interesse demonstrado pelo aluno em relação ao conteúdo da disciplina:	Frequência	Porcentagem
Muito:	54	33
Médio:	96	58
Pouco:	16	10
Nenhum	0	0,0